

BAZELE contabilității

Fundamente și premise pentru
un raționament profesional autentic

Dumitru **MATIȘ**



2010

Casa Cărții de Știință

COORDONATOR	Prof.univ.dr. Dumitru MATIȘ
Capitolul 1	Prof.univ.dr. Atanasiu POP Lect.univ.dr. Răzvan Valentin MUSTAȚĂ
Capitolul 2	Prof.univ.dr. Dumitru MATIȘ
Capitolul 3	Prof.univ.dr. Dumitru MATIȘ Asist.univ.dr. Carmen Giorgiana BONACI
Capitolul 4	Prof.univ.dr. Mariana Leontina MUREȘAN
Capitolul 5	Conf.univ.dr. Adela DEACONU Lect.univ.dr. Victor Bogdan OPREAN
Capitolul 6	Conf.univ.dr. Irimie Emil POPA
Capitolul 7	Conf.univ.dr. Sorin Adrian ACHIM Lect.univ.dr. Adrian GROȘANU Lect.univ.dr. Crina FILIP Asist.univ.drd. Victor Octavian MÜLLER
Capitolul 8	Conf.univ.dr. Ștefan PETE Lect.univ.dr. Cristina Silvia NISTOR
Capitolul 9	Conf.univ.dr. Irimie Emil POPA Asist.univ.dr. Alin Ionel IENCIU
Capitolul 10	Conf.univ.dr. Adela DEACONU
Capitolul 11	Prof.univ.dr. Atanasiu POP

*Lucrarea de față cuprinde
reglementările de natură fiscală
până la data de 01.03.2010*

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale:
MATIȘ, DUMITRU
**Bazele contabilității. Fundamente și premise pentru un
raționament profesional autentic / Dumitru Matîș**
Cluj-Napoca: Casa Cărții de Știință, 2010
ISBN 978-973-133-717-3

Editori

Tehnoredactare

Coperta

Editura

Dumitru Matîș
Răzvan V. Mustăță
Mihai Vlad Guță
Molnar Ana
Mihai Vlad Guță
Casa Cărții de Știință

Cuprins

Prefață

15

Capitolul 1

Universul contabilității: trecut prezent și viitor	17
1.1. Conceptul de contabilitate	17
1.2. Repere istorice în evoluția generală a contabilității	18
1.3. Contabilitatea în teoria și practica economică actuală	22
1.4. Contabilitatea – limbaj de comunicare în lumea afacerilor	29
1.5. Stadiul actual al dezvoltării contabilității în România	38

Capitolul 2

Obiectul contabilității	41
2.1. Concepții cu privire la obiectul contabilității	41
2.3. Definirea și caracterizarea elementelor situațiilor financiare	57
2.4. Sfera de acțiune a obiectului contabilității	95

Capitolul 3

Metoda contabilității	105
3.1. Noțiuni generale privind metoda contabilității	105
3.2. Principiile fundamentale ale contabilității	106
3.3. Principiile normative ale contabilității	108
3.4. Procedeele metodei contabilității	118
3.5. Prezentarea imaginii fidele în contabilitate	122

Capitolul 4

Documentarea operațiunilor economice	125
4.1. Noțiunea, conținutul și funcțiile documentelor economice	125
4.2. Întocmirea documentelor economice	127
4.3. Clasificarea documentelor economice	130
4.4. Tipizarea și verificarea documentelor	132
4.5. Circulația documentelor economice	133
4.6. Reconstituirea documentelor financiar-contabile pierdute, sustrate sau distruse	134
4.7. Clasarea și păstrarea documentelor economice	136

Capitolul 5

Cuantificarea monetară	141
5.1. Calculația – procedeu al metodei contabilității	141
5.2. Evaluarea – procedeu al metodei contabilității	144

Capitolul 6

Partida dublă – principiu fundamental al contabilității	163
6.1. Componentele partidei duble	163
6.2. Contul, instrument al dublei înregistrări	182

Capitolul 7

Conținutul economic și funcția contabilă a principalelor conturi utilizate în contabilitatea financiară	241
7.1. Contabilitatea capitalurilor	241
7.2. Contabilitatea imobilizărilor	251
7.3. Contabilitatea stocurilor	263
7.4. Contabilitatea decontărilor cu terții	280
7.5. Contabilitatea elementelor de trezorerie	312
7.6. Contabilitatea cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor	321

Capitolul 8

Balanța de verificare	327
8.1. Noțiunea, conținutul și funcțiile balanței de verificare	327
8.2. Clasificarea balanțelor de verificare	329
8.3. Întocmirea balanței de verificare	332
8.4. Identificarea erorilor de înregistrare contabilă cu ajutorul balanțelor de verificare	345

Capitolul 9

Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii	349
9.1. Aspecte generale	349
9.2. Clasificarea inventarierilor	351
9.3. Funcțiile inventarierii	351
9.4. Etapele inventarierii	353

Capitolul 10

Situațiile financiare ale unităților patrimoniale	359
10.1. Situațiile financiare – documente de raportare periodică	359
10.2. Lucrări preliminare întocmirii situațiilor financiare	360
10.3. Întocmirea situațiilor financiare	374

Capitolul 11

Managementul contabilității agenților economici	389
11.1. Managementul operațional al contabilității	389
11.2. Managementul funcțional al contabilității	408
11.3. Perspectivele contabilității	411

Bibliografie

Cuprins

Lista abrevierilor	13
Prefață	15
Capitolul 1	
Universul contabilității: trecut, prezent și viitor	17
1.1. Conceptul de contabilitate	17
1.2. Repere istorice în evoluția generală a contabilității	18
1.2.1. O scurtă cronică a evoluției neliniare a contabilității în Antichitate și Evul Mediu.	18
1.2.2. Apariția contabilității în partidă dublă la sfârșitul Evului Mediu	19
1.2.3. Creșterea capacității de analiză a contabilității în capitalism	20
1.2.4. Tendințe contemporane în dezvoltarea contabilității	21
1.3. Contabilitatea în teoria și practica economică actuală	22
1.3.1. Contabilitatea – tehnică de ordin cantitativ	23
1.3.2. Contabilitatea-artă și/sau inginerie economico-financiară	23
1.3.3. Contabilitatea – știință fundamentală și aplicativă	24
1.3.4. Contabilitatea - practică și/sau activitate socio-umană	28
1.3.5. Contabilitatea – filozofie și/sau cultură	29
1.4. Contabilitatea – limbaj de comunicare în lumea afacerilor	29
1.4.1. Principalii utilizatori ai informației financiar-contabile	31
1.4.2. Principalele caracteristici calitative ale informației financiar-contabile	33
1.4.3. Principalele limite ale informației financiar-contabile	36
1.4.4. Particularitățile și funcțiile contabilității	37
1.5. Stadiul actual al dezvoltării contabilității în România	38
Capitolul 2	
Obiectul contabilității	41
2.1. Concepții cu privire la obiectul contabilității	41
2.1.1. Concepția juridică cu privire la obiectul contabilității	42
2.1.2. Concepția economică cu privire la obiectul contabilității	45
2.1.3. Concepția financiară cu privire la obiectul contabilității	46
2.1.4. Limitele concepțiilor cu privire la obiectul contabilității	48
2.1.5. Normalizarea contabilității	49

2.1.6. Armonizarea contabilă internațională	52
2.3. Definirea și caracterizarea elementelor situațiilor financiare	57
2.3.1. Aspecte preliminare	57
2.3.2. Caracterizarea activelor	59
2.3.2.1. Caracterizarea generală a activelor.	59
2.3.2.2. Caracterizarea principalelor active patrimoniale	60
2.3.3. Caracterizarea pasivelor	78
2.3.3.1. Delimitări conceptuale	78
2.3.3.2. Caracterizarea principalelor pasive	78
2.3.4. Definirea și caracterizarea elementelor din Contul de profit și pierdere	87
2.3.4.1. Caracterizarea generală a cheltuielilor	88
2.3.4.2. Caracterizarea generală a veniturilor	89
2.3.4.4. Conectarea cheltuielilor la venituri	92
2.3.4.5. Contabilitatea de angajamente și contabilitatea de trezorerie	92
2.3.5. Recunoașterea structurilor situațiilor financiare	93
2.4. Sfera de acțiune a obiectului contabilității	95
2.4.1. Entitatea patrimonială sau contabilă	95
2.4.2. Structura organizatorică a unităților patrimoniale	100
2.4.3. Constituirea și funcționarea entităților contabile	100

Capitolul 3

Metoda contabilității	105
3.1. Noțiuni generale privind metoda contabilității	105
3.2. Principiile fundamentale ale contabilității	106
3.3. Principiile normative ale contabilității	108
3.3.1. Principiile normative ale contabilității explicit enunțate	111
3.3.2. Principiile normative ale contabilității implicit prezentate	116
3.4. Procedeele metodei contabilității	118
3.4.1. Procedee generale folosite de toate științele	118
3.4.2. Procedeele metodei contabilității comune și altor științe de gestiune	119
3.4.3. Procedeele specifice metodei contabilității	120
3.5. Prezentarea imaginii fidele în contabilitate	122

Capitolul 4

Documentarea operațiunilor economice	125
4.1. Noțiunea, conținutul și funcțiile documentelor economice	125
4.2. Întocmirea documentelor economice	127
4.3. Clasificarea documentelor economice	130

4.4. Tipizarea și verificarea documentelor	132
4.5. Circulația documentelor economice	133
4.6. Reconstituirea documentelor financiar-contabile pierdute, sustrase sau distruse	134
4.7. Clasarea și păstrarea documentelor economice	136

Capitolul 5

Cuantificarea monetară	141
5.1. Calculația – procedeu al metodei contabilității	141
5.1.1. Conținutul și rolul calculației contabile	141
5.1.2. Principiile calculației contabile	142
5.2. Evaluarea – procedeu al metodei contabilității	144
5.2.1. Recunoașterea elementelor patrimoniale și a rezultatelor	144
5.2.2. Principiile evaluării contabile	144
5.2.3. Bazele de evaluare în contabilitate	146
5.2.3.1. Conținutul bazelor de evaluare	146
5.2.3.2. Aplicațiile bazelor de evaluare	147
5.2.4. Momentele evaluării contabile	155

Capitolul 6

Partida dublă – principiu fundamental al contabilității	163
6.1. Componentele partidei duble	163
6.1.1. Dubla reprezentare a patrimoniului și dubla determinare a rezultatelor	164
6.1.1.1. Bilanțul și contul de profit și pierdere	164
6.1.1.2. Influența operațiilor economice asupra patrimoniului (poziției financiare) și reflectarea lor în bilanț și contul de profit și pierdere	167
6.1.2. Dubla înregistrare a operațiilor economice	179
6.1.2.1. Evoluția contabilității de la partida simplă la partida dublă	179
6.1.2.2. Generalizarea dublei înregistrări	181
6.2. Contul, instrument al dublei înregistrări	182
6.2.1. Necesitatea și conținutul economic al contului	182
6.2.2. Forma grafică a contului	183
6.2.3. Elementele (structura) contului	184
6.2.4. Funcțiile conturilor	187
6.2.5. Regulile de funcționare ale conturilor	188
6.2.6. Corespondența conturilor	193
6.2.6.1. Abordarea bazată pe patrimoniu	193
6.2.6.2. Abordarea pe bază de fluxuri	198
6.2.7. Analiza contabilă a operațiilor economice	203

6.2.8. Formula contabilă	205
6.2.9. Evidența cronologică și sistematică realizată cu ajutorul conturilor	209
6.2.9.1. Înregistrarea cronologică a operațiunilor și a tranzacțiilor în Registrul-Jurnal	209
6.2.9.2. Sistemizarea datelor în Registrul Cartea Mare	211
6.2.10. Clasificarea conturilor	213
6.2.11. Planul de conturi general	225

Capitolul 7

Conținutul economic și funcția contabilă a principalelor conturi utilizate în contabilitatea financiară	241
7.1. Contabilitatea capitalurilor	241
7.1.1. Contabilitatea capitalului și a rezervelor	241
7.1.2. Contabilitatea împrumuturilor și a datorilor asimilate	248
7.2. Contabilitatea imobilizărilor	251
7.2.1. Contabilitatea imobilizărilor necorporale	251
7.2.2. Contabilitatea imobilizărilor corporale	253
7.2.3. Contabilitatea imobilizărilor financiare	259
7.3. Contabilitatea stocurilor	263
7.3.1. Contabilitatea stocurilor de materii prime și materiale și a ajustărilor pentru depreciere aferente	263
7.3.2. Contabilitatea stocurilor de produse și a ajustărilor pentru depreciere aferente	270
7.3.3. Contabilitatea stocurilor de mărfuri și a ajustărilor pentru depreciere aferente	276
7.4. Contabilitatea decontărilor cu terți	280
7.4.1. Contabilitatea decontărilor cu furnizorii și clienții și a ajustărilor pentru deprecierea creanțelor față de clienți	280
7.4.2. Contabilitatea decontărilor cu salariații și asimilate	299
7.4.3. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului privind TVA	306
7.4.4. Contabilitatea operațiunilor de regularizare (cheltuieli și venituri înregistrate în avans)	309
7.5. Contabilitatea elementelor de trezorerie	312
7.5.1. Contabilitatea investițiilor financiare pe termen scurt și a ajustărilor pentru depreciere aferente	312
7.5.2. Contabilitatea acreditivelor și a avansurilor de trezorerie	317
7.6. Contabilitatea cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor	321
7.6.1. Contabilitatea cheltuielilor	321
7.6.2. Contabilitatea veniturilor	321
7.6.3. Contabilitatea rezultatelor	322

Capitolul 8

Balanța de verificare	327
8.1. Noțiunea, conținutul și funcțiile balanței de verificare	327
8.2. Clasificarea balanțelor de verificare	329
8.2.1. Balanța de verificare cu o singură egalitate	330
8.2.2. Balanța de verificare cu două egalități	330
8.2.3. Balanța de verificare cu trei egalități	330
8.2.4. Balanța de verificare cu patru egalități	331
8.3. Întocmirea balanței de verificare	332
8.4. Identificarea erorilor de înregistrare contabilă cu ajutorul balanțelor de verificare	345
8.4.1. Erori identificabile cu ajutorul balanțelor de verificare tabelare ale conturilor sintetice prin lipsa unor egalități valorice din cadrul lor	345
8.4.2. Erorile de înregistrare contabilă care se pot identifica prin lipsa unor corelații valorice din cadrul balanței de verificare șah a conturilor sintetice și a balanțelor de verificare ale conturilor analitice	346

Capitolul 9

Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii	349
9.1. Aspecte generale	349
9.2. Clasificarea inventarierilor	351
9.3. Funcțiile inventarierii	351
9.4. Etapele inventarierii	353

Capitolul 10

Situațiile financiare ale unităților patrimoniale	359
10.1. Situațiile financiare – documente de raportare periodică	359
10.2. Lucrări preliminare întocmirii situațiilor financiare	360
10.2.1. Verificarea înregistrării corecte în conturi a tranzacțiilor și operațiilor economice	361
10.2.2. Verificarea concordanței dintre contabilitatea analitică și evidența operativă, respectiv dintre contabilitatea sintetică și cea analitică	362
10.2.3. Ajustarea anuală a conturilor	363
10.2.4. Întocmirea balanței de verificare	373
10.3. Întocmirea situațiilor financiare	374
10.3.1. Structura situațiilor financiare	374
10.3.2. Bilanțul	378
10.3.3. Contul de profit și pierdere	382

Capitolul 11

Managementul contabilității agenților economici	389
11.1. Managementul operațional al contabilității	389
11.1.1. Conceptul de management operațional al contabilității	389
11.1.2. Registrele de contabilitate – instrumente utilizate în managementul operațional al contabilității	390
11.1.3. Formele de înregistrare în contabilitate – „tehnologii” utilizate în managementul operațional al contabilității	395
11.1.3.1. Forma de înregistrare contabilă „pe jurnale”	397
11.1.3.2. Forma de contabilitate „maestru-șah”	400
11.1.3.3. Forme de contabilitate „computerizată”	402
11.1.3.4. Criterii minimale ale „soft-urilor” informatice utilizabile în managementul operațional al contabilității	405
11.2. Managementul funcțional al contabilității	408
11.2.1. Conceptul de management funcțional al contabilității	408
11.2.2. Modalitățile de exercitare a managementului funcțional al contabilității	408
11.2.3. Rolul și funcțiile compartimentelor financiar-contabile	409
11.3. Perspectivele contabilității	411

Bibliografie

Lista abrevierilor

A/P	Activ/Pasiv
$A_{1,2,\dots}$	Amortisment anual
A_{anual}	Amortisment anual
AD1	Regimul de amortizare degresivă AD1
AD2	Regimul de amortizare degresivă AD2
AGA	Adunarea Generală a Acționarilor/Asociaților
AIC	Achiziții intracomunitare
AMC	Aparate de măsură și control
ANAF	Agenția Națională de Administrare Fiscală
BNR	Banca Națională a României
CA	Cost de achiziție
CAEN	Codul Activităților Economice din România
CAS	Contribuția la Asigurările Sociale
CASS	Contribuția la Asigurările Sociale de Sănătate
CEE	Comunitatea Economică Europeană
CFR	Căile Ferate Române
CFS	Contribuția la Fondul de Șomaj
CMP	Costul Mediu Ponderat
CMPTI	Metoda Costului Mediu Ponderat Global
CMPUI	Metoda Costului Mediu Ponderat al Ultimei Intrări
CN	Cheltuieli nedeductibile
CS	Capital social
CT	Cheltuieli totale
Dnf	Durata normală de funcționare
Dvu	Durata de viață utilă
EEC	European Economic Community
EUR	Euro
EURO	Moneda Unică Europeană
EXW	Ex Works
FAAMBP	Fond asigurare accidente de muncă și boli profesionale
FIFO	First In, First Out
FNUASS	Fondul Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate
HG	Hotărârea Guvernului
HGR	Hotărârea Guvernului României
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPC	Impozitul pe profit cumulat
IPT	Impozitul pe profit trimestrial

ITM	Inspectoratul Teritorial de Muncă
LIC	Livrări intracomunitare de bunuri
LIFO	Last In, First Out
MFP	Ministerul Finanțelor Publice
NATO	North Atlantic Treaty Organisation
OG	Ordonanța Guvernului
OMF	Ordinul Ministrului Finanțelor
OMFP	Ordinul Ministrului Finanțelor Publice
PC	Pierdere contabilă
PF	Pierdere fiscală
Pml	Plăți minime de leasing
Pnv	Prețul net de vânzare
RADP	Regia Autonomă a Domeniului Public
RCB	Rezultatul contabil brut
RCC	Rezultatul contabil cumulat
RIC	Rezultatul impozabil cumulat
RL	Rezerva legală
RLmax	Valoarea maximă a rezervei legale
RL _{posibilă}	Rezerva legală care se poate constitui din profitul impozabil anual
RON	Moneda națională românească – leu
SDV	Unelte, dispozitive și verificatoare
SIDA	Sindromul Imunodeficienței Autodobândite
SM	Stat Membru al Uniunii Europene
TIC	Transport Intracomunitar de Bunuri
TVA	Taxa pe valoarea adăugată
UE	Uniunea Europeană
Va	Valoarea de amortizat/Valoarea de intrare
Vact	Valoarea actuală
VAinv	Valoarea actuală de inventar
Vcn	Valoarea contabilă netă
VD	Vânzare la distanță
Vi	Valoare de intrare/Valoare contabilă
Vinv	Valoarea de inventar
Vj	Valoare justă/Valoare de piață
VN	Venituri neimpozabile
VR	Valoarea rămasă
Vr	Valoarea recuperabilă
Vreev	Valoarea reevaluată
Vrez	Valoarea reziduală
VT	Venituri totale
Vut	Valoarea de utilizare

PREFAȚĂ

Prefața unei cărți precum cea dedicată bazelor contabilității se cuvine fără îndoială să întruchipeze un discurs pentru contabilitate în sine. În căutarea și încercarea noastră de a prezenta argumente cât mai potrivite, dar în același timp de impact asupra oricărui cititor care și-ar putea îndrepta atenția asupra lucrării noastre, trebuie să recunoaștem că cel mai dificil a fost în fapt să alegem din multitudinea exemplurilor pe care istoria ni le oferă cu generozitate atunci când vine vorba despre rolul contabilității în societate.

Reputatul profesor american Paul Grady, în aprecierea sa asupra lucrării *Studiul istoriei* (eng. *Study of History*), prin care un alt consacrat profesor (Arnold J. Toynbee) analiza maniera de formare a civilizațiilor de-a lungul istoriei rasei umane, afirma cu convingere că până și în formele sale elementare din punct de vedere al metodei, contabilitatea trebuie să fi servit cu mare folos diferitelor obiective economice și guvernamentale ale civilizațiilor ce au putut fi identificate de-a lungul mileniilor trecute. Cu toate acestea, continua el, o artă sau o știință nu poate deveni o forță socială atâta timp cât condițiile economice și guvernamentale nu permit dezvoltarea unei profesii independente, ulterior capabilă în a-și folosi talentele pentru a contribui la binele general (public). Premisele acestei independențe au fost cel puțin create prin intermediul evoluțiilor din sferele economiei mondiale, urmând ca fiecare dintre cei ai căror pași au fost atrași înspre acest vast domeniu al practicii sociale să conștientizeze potențialul și implicațiile contabilității ca și forță socială. Văzută dintr-o perspectivă funcționalistă, contabilitatea nu poate fi limitată la o viziune reflectivă din afara sistemului. Reflecția creată de fiecare contabil în parte asupra realității economice poartă amprenta relațiilor și tensiunilor din cadrul sistemului în sine, făcând în acest fel și mai dificil de pus în practică mult doritul concept al imaginii fidele.

O astfel de abordare asupra contabilității ne aduce direct în sferele prezentului care face și mai discutabilă identificarea rolului acesteia în contextul unor perioade economice dificile precum actuala criză economico-financiară. Întrebări firești, precum *Care este rolul contabilității în cadrul crizelor? Are contabilitatea capacități descriptive ce pot fi de folos în definirea unei crize? Care sunt acele limitări ale unui sistem contabil care îngreunează depășirea unor situații de instabilitate precum cea actuală?* (Dillard, 1991), se nasc în mintea tot mai multor pasionați într-ale contabilității. Spunem firești, dar le considerăm în același timp dificile în a găsi un răspuns concret tocmai datorită complexității sistemului mai sus amintit, a căror interacțiuni a făcut societatea contemporană să ajungă în pagul unei crize a valorilor morale (Marga, 2009).

Fără mari implicații anterioare în domeniul contabilității, cu siguranță că fiecare dintre cititorii noștri a auzit o serie de opinii referitoare la cauzele actualei crize economico-financiare, începând cu cele având un caracter general precum creditele ipotecare din sectorul subprime, instrumentele derivate toxice, îndatorarea excesivă și până la altele mai analitice, dintre care cea mai blamată fiind contabilitatea bazată pe valori de piață. Considerăm așadar necesară dezvoltarea capacității studenților de a discerne și aprecia corespunzător astfel de situații în care contabilitatea suportă rolul mesagerului și blamarea acestuia.

Cartea *Bazele contabilității. Fundamente și premise pentru un raționament profesional autentic* constituie un sprijin indispensabil tuturor celor hotărâți să accedă către seiful raționamentului profesional al contabilității, pentru a descoperi simplitatea și rațiunea codificărilor atât de folosite în lumea afacerilor, dar care pot adesea crea impresia unei lumi indescifrabile pentru cei care au abandonat prematur incursiunea în lumea acestei științe fascinante. Alan Greenspan (fost președinte al Rezervei Federale Americane) constata din proprie experiență că stăpânirea unor competențe matematice, atât din perspectiva manipulării numerice cât și a înțelegerii fundamentelor conceptuale, avantajează capacitatea de a descifra relațiile calitative mai ambigue, care domină procesul nostru decizional financiar de zi cu zi.

Considerăm așadar necesar ca orice student al unei facultăți cu profil economic să deslușească elementele teoretice fundamentale ale obiectului și metodei de cercetare, principiile, procedeele și mijloacele specifice concepute și folosite pentru obținerea, valorificarea și conservarea informațiilor privitoare la poziția financiară și performanțele entităților economice, toate prin intermediul imperiului științific al contabilității. Dezvoltarea unei gândiri contabile logice și eminentemente argumentative va permite cititorilor atât participarea la obținerea informațiilor contabile, cât și maximizarea utilității acestora prin valorificarea corespunzătoare în cadrul procesului de gestiune a entităților economice.

Ne încheiem declarata pledoarie pentru contabilitate prin prezentarea unui îndemn practic venit din culisele lumii financiare prin intermediul lui Charlie Munger, vicepreședinte al societății de investiții Berkshire Hathaway, deținută de investitorul de renume internațional, Warren Buffett: *Trebuie să știi contabilitate. Ea reprezintă limbajul vieții de afaceri practice. A reprezentat un lucru foarte util ce a fost oferit civilizației. Am auzit că a ajuns la lumea civilizată prin Veneția, care bineînțeles a reprezentat la un moment dat marea putere comercială mediteraneană. În orice caz, contabilitatea în partidă dublă reprezintă o invenție de anvergură.*

Cluj-Napoca,
Martie 2010

Prof.univ.dr. Dumitru Matîș

Universul contabilității: trecut, prezent și viitor

După parcurgerea acestui capitol, veți fi capabili:

1. să identificați perioadele importante în evoluția contabilității;
2. să cunoașteți sfera de cuprindere a contabilității ca știință fundamentală și aplicativă;
3. să poziționați rolul și importanța producătorilor și utilizatorilor de informații contabile existenți pe piața informației;
4. să exemplificați principalele calități și limite ale informației contabile;
5. să cunoașteți particularitățile și limitele contabilității.

1.1. Conceptul de contabilitate

Astăzi contabilitatea este definită din două perspective:

1. Din perspectivă doctrinară, în contextul căreia contabilitatea este un concept elaborat, cu valențe istorice și semnificații practice. Teoria economică actuală definește contabilitatea ca „domeniu și instrument de cunoaștere a realității economice, referitoare la resursele economice separate patrimonial. Contabilitatea este apreciată ca fiind, concomitent, o tehnică, o știință și un limbaj economic”¹.

2. Din perspectivă normativă (reglementară), în contextul căreia contabilitatea este definită prin scopul (finalitatea sa), respectiv prin „produsul său”, situațiile financiare ale întreprinderii. Potrivit Cadrului general IASB (International Accounting Standards Board) „Obiectivul situațiilor financiare este de a furniza informații despre poziția financiară, performanțele și modificările poziției financiare a întreprinderii care sunt utile unei sfere largi de utilizatori în luarea deciziilor economice”².

1 Dobrotă N., (coord.), *Dicționar de economie*, Editura Economică, București, 1999, pag. 124.

2 *** Standarde Internaționale de Raportare Financiară, Editura CECCAR, București, 2007, pag. 38.

1.2. Repere istorice în evoluția generală a contabilității

Repererele istorice în evoluția tehnicilor, artei și științei contabile nu pot fi riguros localizate în timp și spațiu. Ele sunt dependente de istoriografia contabilă, respectiv de cine, cum și unde scrie istoria contabilității. Cu alte cuvinte, câte „istorii” ale contabilității, atâtea repere istorice ale evoluției acesteia.

Prezentăm spre ilustrare un scurt „scenariu” eseistic al istoriei contabilității axat pe evoluția ascendentă a acesteia pe traiectoria tehnică – artă – știință, documentat pe baza lucrării eminentului profesor NICOLAE FELEAGĂ „Controverse contabile”, care identifică patru perioade în evoluția generală a contabilității titrate sub următoarele denumiri:

- Originile contabilității: cronica evoluției neliniare din perioada Antichității și Evul Mediu;
- Dezvoltarea contabilității în partidă dublă la sfârșitul Evului Mediu: creșterea capacității de cunoaștere;
- Capitalismul și contabilitatea: creșterea capacității de a analiza;
- Contemporaneitatea și contabilitatea: tendințe de unificare a limbajului contabil; noile piste de cercetare contabilă.

1.2.1. O scurtă cronică a evoluției neliniare a contabilității în Antichitate și Evul Mediu.

Originile contabilității se pierd în negura timpurilor și încep cu o contabilitate a vânatului realizată pe oase crestate, vechi de 20.000-30.000 de ani. Se evocă, de exemplu un radius de lup cu cincizeci și cinci de crestături, repartizate în două serii de grupe de câte cinci, descoperit în 1937 la Vestonice (Cehoslovacia), vechi de peste 20.000 de ani, care este apreciat ca fiind una din cele mai vechi mașini de numărat. Deci, contabili există de când există conștiința numerelor. Primul autor notabil de contabilitate rudimentară este considerat suveranul Hammourabi, rege al Babilonului între anii 2002-1960 î.e.n., deoarece din perioada domniei sale au fost descoperite numeroase tăblițe cu scriere cuneiformă pe care au fost descifrate înregistrări de bunuri livrate, numele părților contractante, menționarea livrărilor totale sau parțiale. Mai târziu, spre anul 300 î.e.n. pe papirusurile descoperite în Egiptul ocupat de greci (ilustrativ fiind papirusul lui Zenon) s-au decodificat note care făceau distincția între fluxurile reale de produse agricole și fluxurile monetare. Există o efemeridă (ciornă) care dădea detalii despre înregistrările cotidiene (zilnice) și conturile mai generale, care rezumau tranzațiile mai multor zile. Despre civilizația romană, Cicerone (104-43 î.e.n.) lasă prețioase precizări cu privire la registrele contabile romane care se compuneau din „Codex accepti et expensi”, deci, un jurnal al veniturilor și cheltuielilor, „Adversaria” și „Ephemeris” care erau niște ciorne copiate ulterior în „Codex rationum” care avea dubla menire, atât de „jurnal” cât și de „cartea mare” ținut cel mai ades în ordine alfabetică și care putea fi folosit ca probă în justiția romană. O negură se lasă însă asupra contabilității la început de Ev Mediu explicată prin înlocuirea vocației universale a civilizației romane cu autarhia regimu-

rilor feudale. Persistă însă în prima parte a Evului Mediu o contabilitate empirică concretizată într-un „Memorial”, adică un registru unic descriptiv și cronologic în termeni de debit și credit, în special a relațiilor cu terții. Locul adecvat de dezvoltare a contabilității în Evul Mediu timpuriu și mijlociu sunt marile congregații ale timpului și anume senioriile și ordinele religioase, reprezentative fiind cele ale cavalerilor templieri și ale cavalerilor ordinului teutonic, care în calitate de veritabile instituții de credit aveau drept contabili „frații trezorerieri” care trebuiau să prezinte superiorilor lor situații ale încasărilor și plăților. Astfel contabilitatea acestor ordine fiind una de „încasări și plăți”, de „creanțe și datorii” a evoluat din punct de vedere tehnic către o contabilitate în partidă simplă. Pe măsura creșterii volumului afacerilor, conducătorii acestora au început să ceară întocmirea a două categorii de documente și anume: 1) un rezumat (un extras) al operațiilor deja efectuate care reprezintă contabilitatea simplă (în sensul vechi și tradițional al cuvântului) și 2) o previziune a viitorului care incumbă un alt document și anume bugetul. La un moment dat comercianții s-au străduit să găsească soluții care încetul cu încetul au condus la contabilitatea în partidă dublă care s-a realizat în patru faze:

- În prima fază, șeful de „întreprindere” a încredințat, înregistrarea operațiilor de credit, contabilului care a creat „conturile de persoane” (terți);
- În faza a doua s-a realizat punerea în corespondență a contului „Casa” în structura „încasări-plăți” cu conturile de terți. Până la realizarea acestei corespondențe contul „Casa” se ținea pe persoane în stânga (debit) înregistrându-se „Creanțele lui x”, iar în dreapta (credit) „Obligațiile lui x”;
- În a treia fază, prin introducerea pe scară tot mai largă a corespondențelor între conturile care să descrie totalitatea patrimoniului întreprinderii, au apărut conturile de valori (bunuri);
- În a patra fază „orchestrarea” corespondențelor dintre conturile de valori și contul „Casa” a condus la apariția unui cont nou și anume contul de profit și pierdere. S-a încheiat astfel perioada contabilității empirice bazată exclusiv pe tehnica socotitului precum și a contabilității în partidă simplă.

1.2.2. Apariția contabilității în partidă dublă la sfârșitul Evului Mediu

Partida dublă s-a dezvoltat odată cu marile orașe ale Italiei de Nord: Florența, Veneția și Genova, ceea ce la sfârșitul Evului Mediu, i-a permis marelui învățat Luca Paciolo (născut în 1445) să publice la 10 noiembrie 1494 lucrarea „**Summa di Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita**” în care capitolul al IX-lea **Tractatus particularis de computis et scripturis** (Tratat particular despre conturi și înregistrări) expune pentru prima dată, de o manieră coerentă, principiile contabilității în partidă dublă. Doi autori francezi afirmă că: „geneza noii metode (partida dublă – s.n.) este o operă care a durat două secole, Luca Paciolo nefiind inventatorul ei, ci talentatul ei favorizator” (Bernard Colasse) și că „tratatul lui Paciolo este prima enciclopedie de gestiune care face sinteza privind tehnicile cantitative, comerciale și contabile, interne și internaționale ale epocii sale” (Jean Guy Degos). În această perioadă, în marile școli italiene ale epocii, învățarea contabilității era obligatorie.

Lucrarea lui Luca Paciolo recomandă utilizarea a trei registre contabile: memorialul, jurnalul și cartea mare care să fie utilizate astfel:

- Mai întâi, înregistrarea tuturor operațiilor în memorial, fără nici o analiză, în ordinea în care s-au produs;
- Apoi, reluarea fiecărei înregistrări în jurnal în termeni de debit și credit care servește, pe de o parte, la o reclasificare a operațiilor cronologice din memorial, iar pe de altă parte, la exprimarea (evaluarea) lor în aceeași unitate de cont (monedă);
- În fine, reluarea înregistrărilor din jurnal în caiet sau în cartea mare urma să se facă prin diferențierea cu claritate a debitelor care erau marcate cu prepoziția „prin” de credite care erau marcate cu prepoziția „la”. Însă, Luca Paciolo și discipolii care i-au urmat nu indică nici „cu ce” și nici „cum” să se debiteze și să se crediteze conturile și ignoră ideea de exercițiu contabil (financiar). Dacă până în secolul al XV-lea nu există diferență între ținerea practică a conturilor și teorie care poate fi calificată ca o teorie a artei contabile, începând cu secolul al XVI-lea învățământul contabil se dezvoltă, teoria contabilă începând să se distanțeze de practică. În zorii apariției capitalismului, partida dublă avea o aplicabilitate în toată Europa, încheindu-se astfel etapa de generalizare a acesteia.

1.2.3. Creșterea capacității de analiză a contabilității în capitalism

Economistul german Werner Sombart afirmă în lucrarea „Der Moderne Kapitalismus” apărută în 1928 că există o legătură de cauzalitate între partida dublă și capitalism: „Capitalismul și partida dublă nu pot fi disociate în mod absolut, ele se comportă, una vizavi de cealaltă, precum forma de conținut”. Această teză, este desigur, exagerată pentru că și în capitalism au apărut și s-au dezvoltat firme care nu au abandonat contabilitatea în partidă simplă, cert este că marile firme industriale și comerciale capitaliste încep să-și analizeze periodic patrimoniul cu ajutorul bilanțului și profitul cu ajutorul contului de profit și pierdere. Acest lucru se explică prin creșterea numărului societăților pe acțiuni, separarea conducerii firmelor de proprietarii acestora, conducătorii firmelor fiind nevoiți să informeze periodic proprietarii despre modul în care au gestionat patrimoniul și activitatea; contabilul fiind adesea mediator între cei doi, dar rămânând totuși subordonatul conducătorilor. În această perioadă își au obârșia principii ca: **independența exercițiului și continuitatea activității**. În a doua jumătate a secolului al XIX-lea, mai ales în întreprinderile industriale, se trece la calculul costurilor în vederea măsurării eficienței gestiunii și definirii politicilor de preț. Se definește conținutul și sfera de cuprindere a contabilității de gestiune.⁴ În această perioadă contabilității îi revine sarcina de a urmări mutațiile de valoare a capitalurilor investite în întreprinderi, organizarea ei fiind diferită în funcție de modurile de reglare a economiei la care a recurs sau la care poate recurge regimul capitalist. Profesorul francez Jacques Richard identifică, în acest sens, patru tipuri de reglare:

4 Feleagă N., *Op. cit.*, pag. 32.

- **Reglarea economiei prin falimente**, caz în care contabilitatea este marcată de tehnicile de evaluare axate pe procedura de lichidare, contabilitatea fiind asociată unui sistem juridic și social specific contextului de lichidare;
- **Reglarea economiei prin acțiunea statului** care s-a practicat în țările capitaliste în perioadele de criză sau războaie și deliberat în țările cu o politică economică bazată pe planificare, în țările din Europa Centrală și de Est. În astfel de cazuri contabilitatea este caracterizată printr-un puternic proces de normare și normalizare de tip public și practicarea unor tehnici contabile influențate, în mod pregnant, de fiscalitate;
- **Reglarea bursieră a economiei specifică economiilor liberale**, exemplificabile fiind economiile Statelor Unite, Canadei și Marii Britanii, caz în care marea grijă a contabilității trebuie să fie satisfacerea nevoilor informaționale ale investitorilor, în vederea aprecierii eficacității întreprinderilor. În acest scop, apare la nivelul societăților de grup, ideea și necesitatea consolidării conturilor;
- **Reglarea financiar-bancară a economiei specifică țărilor în care băncile joacă rolul prioritar în sistemul de finanțare a economiei**, de angajare a investițiilor și de control a creditului. Exemplificabilă în acest sens este economia Germaniei, iar stilul dominant al contabilității, adaptate acestui mod de reglare a economiei, se caracterizează prin secretul afacerilor și acțiunea principiului prudenței în evaluarea firmelor. Pe măsura creșterii capacității contabilității de a analiza fenomenele și procesele din economie și a apariției firmelor multinaționale apare necesitatea unui limbaj contabil comun și a unor organisme în stare să-l promoveze.

1.2.4. Tendințe contemporane în dezvoltarea contabilității

Potrivit opiniei profesorului Bernard Colasse această perioadă se caracterizează prin două procese:

- **Procesul de normalizare și convergență internațională a contabilității** în vederea definirii unui limbaj comun de comunicare. Acest proces se realizează, în special prin lucrările Consiliului pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (International Accounting Standards Board – IASB); organism creat în 1973. Domeniul de competență al IASB se limitează la contabilitatea financiară, în timp ce de normalizarea internațională a auditului financiar-contabil se ocupă alt organism internațional, și anume, Federația Internațională a Experților Contabili (International Federation of Accountants – IFAC), organism creat în 1977.
- **Procesul de incitare la cercetarea contabilă de tip fundamental și aplicativ**, atât în Statele Unite și Canada, cât și în țările europene dezvoltate. **Cercetarea fundamentală** vizează cu predilecție: optimizarea raportului între cererea și oferta de informații contabile; situațiile optime ale comunicării financiare; impactul comunicării informațiilor contabile și, în special, a documentelor de sinteză contabilă asupra deciziilor utilizatorilor; incidența comunicării rezultatelor întreprinderilor asupra cursurilor bursiere; implicațiile dezvoltării contabilității creative; consecințele economice și sociale ale emiterii unei norme contabile; modalități de definire a unei politici contabile; modificarea comportamentului utilizatorilor informațiilor contabile, în condițiile schimbării politicilor și metodelor contabile. **Cercetarea aplicativă**, în funcție de

contextul economic și social din diferite țări explorează domenii precum: contabilitatea resurselor umane; contabilitatea socială; contabilitatea ecologică; contabilitatea în condițiile economiilor inflaționiste și hiperinflaționiste; calculul și utilizarea costurilor pe funcții și activități etc.

1.3. Contabilitatea în teoria și practica economică actuală

Locul și rolul contabilității în universul teoriei și practicii economice actuale este prezentat în figura nr. 1:



Figura nr.1: Circumscrierea noțiunii de contabilitate în teoria și practica economică

1.3.1. Contabilitatea – tehnică de ordin cantitativ

Ipostaza de tehnică sau tehnologie contabilă este cel mai adesea percepută de economiștii care nu posedă studii aprofundate în domeniul contabilității, dar mai ales de către neprofesioniștii contabili. Adeseori această calitate a contabilității este invocată și de autori de manuale de contabilitate, dacă nu în mod expres, explicit, în mod indirect, implicit atunci când prezintă modul de ținere a registrelor contabile și de întocmire a situațiilor financiare ale întreprinderii concretizate în:

- *Bilanțul resurselor economice controlate de întreprindere care prezintă poziția financiară a entității economice*, la un moment dat, de regulă, sfârșitul exercițiului financiar, asimilat anului calendaristic.

- *Contul de profit și pierdere care prezintă performanțele întreprinderii* concretizate în rezultatele economico-financiare realizate de întreprindere în decursul unui exercițiu financiar (an calendaristic).

- *Complemente ale situațiilor financiare ale întreprinderii* cum ar fi: situația modificării capitalului propriu; situația fluxurilor de trezorerie; politici contabile și note explicative la situațiile financiare ale întreprinderii.

În această viziune „Contabilitatea este o tehnică de ordin cantitativ, de colectare, prelucrare și analiză a informațiilor privind fluxurile economice din activitatea unei întreprinderi. Contabilitatea înregistrează și interpretează, într-un mod semnificativ, fluxurile economice, în expresie monetară, întocmește documentele contabile de sinteză și interpretează rezultatele și evoluția situației financiare a întreprinderii”⁵

Prezentarea și descrierea elementelor de tehnică sau tehnologie contabilă sunt întâlnite în toate manualele de contabilitate.

1.3.2. Contabilitatea-artă și/sau inginerie economico-financiară

Orice tehnică sau tehnologie aplicată este orientată spre atingerea, realizarea unui scop, a unui obiectiv. *Obiectivul fundamental urmărit în aplicarea tehnicii sau tehnologiei contabile este „imaginea fidelă, clară și completă a poziției financiare, performanțelor întreprinderii și modificărilor în poziția financiară a întreprinderii”*. Or, realizarea unei „imagini” depinde de „măiestria operatorului” și de calitatea „aparaturii de luat vederi”. Perfecționate la limită ambele duc la vecinătăți sau chiar interferențe cu arta. Ne raliem opiniei potrivit căreia „Contabilitatea, despre care se spune adesea că are ca scop reprezentarea realității (unei întreprinderi), poate fi comparată cu arta teatrală: ea reprezintă într-adevăr, rezultatul jocului raporturilor de forțe ce se desfășoară pe scena economică reprezentată de întreprindere. Dar, spre deosebire de teatru unde spectatorii nu sunt înșelați de jocul actorilor, contabilitatea suferă de ambiguitatea condiției sale; ea este luată prea în serios chiar dacă, cu măștile și umbrele sale, dă și ea o imagine mai mult sau mai puțin caricaturală a realului. Mesajul său trebuie de asemenea decodificat de utilizatorii săi care nu sunt neapărat pregătiți pentru aceasta”⁶.

5 Dobrotă N., (coord.), *Op. cit.*, pag. 124.

6 Capron M., *Contabilitatea în perspectivă*, Editura Humanitas, București, 1994, pag. 16-17.

1.3.3. Contabilitatea – știință fundamentală și aplicativă

Prin teorie științifică se înțelege⁷:

- În sens restrâns: un ansamblu de idei, de concepte abstracte, mai mult sau mai puțin elaborate, aplicate unui domeniu particular;
- În sens larg: o construcție intelectuală, metodică, organizată și sintetică cu caracter ipotetic, cel puțin în unele părți ale sale.

Autorul citat consideră că „Până în epoca contemporană, datorăm perfecționarea artei contabile practicienilor în căutare de noi soluții care să răspundă noilor nevoi de informații din epoca lor. Dacă rolul practicienilor și organizațiilor lor rămâne principalul motor al dezvoltării contabilității și adaptării sale la condițiile timpului, este bine să se sublinieze importanța crescândă a rolului cercetării contabile condusă astăzi de universitari. Aceasta, își împrumută metodologia atât matematicienilor, statisticii și științelor sociale, inclusiv istoriei și urmărește să facă din contabilitate o tehnică din ce în ce mai științifică, ceea ce în filosofia științelor se numește tehnostiință”⁸.

Istoria contabilității relevă că, încă din evul mediu, deținătorii capitalului comercial în dezvoltare, constatarea că acolo unde domnește confuzie în socoteli, lucrurile nu merg bine, și de aceea s-a simțit nevoia unui instrument de calcul în măsură a pune în lumină cât mai clară mersul operațiunilor desfășurate în sfera comerțului, ceea ce Luca Paciolo a exprimat prin cuvintele „*Ubi non est orde, ibi confusio*” (*Unde nu este ordine, domnește confuzia*)⁹.

Practica a impus în calitate de „instrument de calcul” în măsură a face „claritate și ordine în socoteli” contabilitatea în partidă dublă a cărei structură teoretică nu a apărut dintr-o dată, ci a străbătut un drum lung și întortocheat, până s-a putut ajunge la un ansamblu de idei, concepte și principii organizate într-un sistem de contabilitate.

Așa cum am arătat, prima teorie scrisă despre un sistem de contabilitate în partidă dublă, aparține învățatului italian Luca Paciolo, fiind publicată la Veneția în 1494 într-un capitol distinct al lucrării de matematică „Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita” intitulat „Tractatus particularis de computis et scripturis”.

Deci, contabilitatea ca știință fundamentală și aplicativă a apărut, s-a dezvoltat și se dezvoltă continuu din necesitatea de a institui ordine și raționalitate în consumul muncii sociale, în tendința (năzuința) omului de a realiza câștig¹⁰.

În calitate de știință fundamentală și aplicativă, contabilitatea se manifestă astăzi sub forma mai multor discipline științifice, multe dintre ele făcând obiectul curriculumelor învățământului economic mediu, universitar și postuniversitar cum ar fi:

- **Bazele contabilității în partidă dublă** – are ca obiect de studiu prezentarea teoriei și metodologiei contabilității în partidă dublă, bazată pe dubla reprezentare a resurselor economice controlate de întreprindere în „Bilanț” și a rezultatelor economico – financiare în „Contul anual de profit și pierdere”. Prezintă pe de o parte noțiunile,

7 Colasse B., *Contabilitate generală*, Editura Moldova, Iași, 1995, pag. 61.

8 *Ibidem*, pag. 42.

9 Demetrescu C.G., *Istoria contabilității*, Editura Științifică, București, 1972, pag. 75.

10 Voina D., Rusu D., *Introducere la lucrarea „Fra Luca di Borgo” și doctrinele contabilității în cultura economică românească*, Editura Junimea, Iași, 1991, pag. 12-13.

conceptele și procedee specifice contabilității concretizate în: dubla reprezentare cu ajutorul bilanțului; dubla înregistrare cu ajutorul sistemului de conturi; evaluările și estimările contabile în expresie monetară; verificarea corectitudinii dublelor înregistrări cu ajutorul bilanțelor de verificare; verificarea concordanței dintre situația scriptică și faptică a sistemului elementelor patrimoniale cu ajutorul inventarelor; sistematizarea și prezentarea informației contabile cu ajutorul situațiilor financiare anuale ale întreprinderii.

• **Contabilitatea financiară** – are ca obiect de studiu prezentarea principiilor contabile general admise și a metodologiei de utilizare a sistemelor de conturi curente într-o manieră care să asigure, pe de o parte, respectarea legislației contabile în vigoare, iar pe de altă parte, furnizarea informației contabile destinate unor categorii cât mai largi de utilizatori cum ar fi: asociați și acționari, clienți și furnizori, organisme financiare și de credit, administrații publice, în special cele fiscale, publicul larg etc. Informația furnizată de contabilitatea financiară utilizatorilor acesteia este sistematizată în situațiile financiare ale întreprinderii (Bilanț, Contul de profit și pierdere, Situația modificărilor capitalurilor proprii, Situația fluxurilor de trezorerie, Politici contabile și note explicative) întocmite după reguli și norme unitare, motiv pentru care, contabilitatea financiară este supusă unui puternic proces de normare și normalizare națională, precum și de armonizare și convergență contabilă internațională.

• **Contabilitate de gestiune** – are ca obiect de studiu prelucrarea și prezentarea informației contabile privind controlul gestiunii interne, a utilizării factorilor de producție. Este axată pe fundamentarea, urmărirea și controlul execuției bugetelor de venituri și cheltuieli, precum și pe estimarea și calculul costurilor și rezultatelor economico – financiare analitice pe funcții, activități, produse, lucrări, servicii etc. Informația furnizată de contabilitatea de gestiune este confidențială, destinată decidenților interni ai firmei, motiv pentru care este supusă doar unui proces de normalizare recomandativ.

• **Contabilitatea instituțiilor de credit** – are un obiect de studiu similar contabilității financiare, dar adaptat specificului activității financiar-bancare. Utilizează un sistem de conturi distinct de cel al agenților economici și norme contabile specifice de utilizare a conturilor.

• **Contabilitatea societăților din domeniul asigurărilor** – are ca obiect de studiu similar contabilității financiare, dar adoptat specificului activității companiilor din domeniul asigurărilor. Utilizează sisteme de conturi specifice asigurărilor și brokerilor în asigurări. Totodată se folosesc și conturi specifice activității de administrare a fondurilor de pensii private, pe fondul respectării normelor contabile specifice de utilizare a conturilor.

• **Contabilitatea instituțiilor publice** – are un obiect de studiu similar contabilității financiare, dar adaptat specificului instituțiilor publice, finanțate din bugetul de stat și/sau bugetele fondurilor extrabugetare. Utilizează un sistem de conturi specific execuției bugetare și norme contabile specifice de utilizare a acestor conturi.

• **Contabilitate consolidată** – are ca obiect de studiu prezentarea și sistematizarea informației contabile în situațiile financiare întocmite la nivelul grupului de societăți comerciale legate între ele prin relații de capital (participarea societăților „mamă” la capitalul societăților comerciale „fice”).

• **Contabilitate aprofundată** – are ca obiect de studiu tratamentul contabil al unor evenimente deosebite din „viața” firmelor cum ar fi fuziuni, divizări, lichidări de firme, actualizarea informației contabile la inflație etc. Se realizează sub incidența reglementărilor operațiunilor respective de către legislația comercială și fiscală.

• **Contabilitate națională** – are ca obiect de studiu prezentarea cantitativă, agregată, coerentă și completă a realității economice, în expresie bănească, la nivelul de ansamblu al unei economii naționale, în decursul unei perioade, de regulă, anul calendaristic sau la un moment dat. Contabilitatea națională operează cu număr redus de sectoare instituționale (Societăți și cvasisocietăți nefinanciare, Gospodăriile populației, Administrația publică, Instituțiile financiare și de credit, Societățile de asigurări, Administrația privată și Restul lumii) și de conturi naționale (Producție, Exploatare, Venituri, Utilizarea veniturilor, Capital și Contul Financiar) în raport cu care ordonează, sistematizează și sintetizează fluxurile din economie după criterii riguroase care stau la baza metodologiei de calcul a indicatorilor (agregatelor) macroeconomiei, în special a produsului intern brut (PIB).

Pentru a avea statut de știință, orice domeniu al cunoașterii trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- să aibă un obiect propriu de cercetare;
- să dispună de o metodă proprie în abordarea obiectului respectiv;
- să descopere și să demonstreze legități sau principii care guvernează acel domeniu al cunoașterii;
- să dispună de un vocabular sau o terminologie specifică.¹¹

În concepția profesorului Bernard Colasse, contabilitatea reprezintă un sistem de afirmații logice, un ansamblu de cunoștințe teoretice, de concepte și principii, verificate prin practică și circumscrise unui domeniu determinat, respectiv universul economic.¹²

Dacă știința este definită ca „un sistem de cunoștințe având un obiectiv determinat și o metodă proprie”¹³, atunci contabilitatea este o știință socială aplicativă, care se aseamănă cu geografia sau istoria.

Așa cum sublinia B. Colasse, atât contabilitatea cât și geografia vizează nevoile de informare ale omului și sunt confruntate cu problemele corespondenței dintre spațiul real (întreținerea și respectiv teritoriul) și spațiul descris (planul contabil și harta). Harta geografică, ca și documentele contabile de sinteză sau planul contabil, sunt construcții raționale și spații formal definite de știință. Ele fiind reprezentări ale realității, pot face obiectul unor erori, dar în egală măsură și a unor metode foarte subtile de manipulare.¹⁴

Contabilitatea utilizează atât metodologii ale științelor fundamentale, cât și metodologii ale științelor experimentale, motiv pentru care unii autori consideră contabilitatea o știință socială și o știință aplicativă.

Contabilitatea este o **știință socială** deoarece:

- este o creație a ființei umane;

11 Horomnea E. (coord.), *Bazele contabilității. Concepte. Modele. Aplicații*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2007, pag. 53.

12 Colasse B., *Comptabilité générale*, 6^e Edition, Editura Economica, Paris, 2000, pag. 20.

13 *Dictionnaire Encyclopedique Illustré*, Larousse, 1991, pag. 1253.

14 Colasse B., *Note pour un épistémologie de la comptabilité des entreprises*, Chaiers du CREFI, Université Paris-Dauphine, 1979, nr. 79-04.

- reflectă fenomene, activități și fapte sociale;
- se adresează grupurilor de utilizatori care fac parte din societate;
- informațiile contabile influențează comportamentul oamenilor, determină schimbări sociale;
- informațiile contabile sunt generate de unitățile patrimoniale care fac parte din societate;
- este dependentă sau influențată de fenomene sociale.

Contabilitatea este o **știință aplicativă** din următoarele considerente:

- reflectă fenomene reale, concrete (vânzări, cumpărări, producție, încasări, plăți etc.);
 - presupune aplicarea la realitățile prezente a unor cunoștințe teoretice acumulate.
- Până în urmă cu câteva decenii se susținea că această știință (contabilitatea – s.n.) este o **știință economică**. Argumentele cercetătorilor din domeniu se bazau pe următoarele:

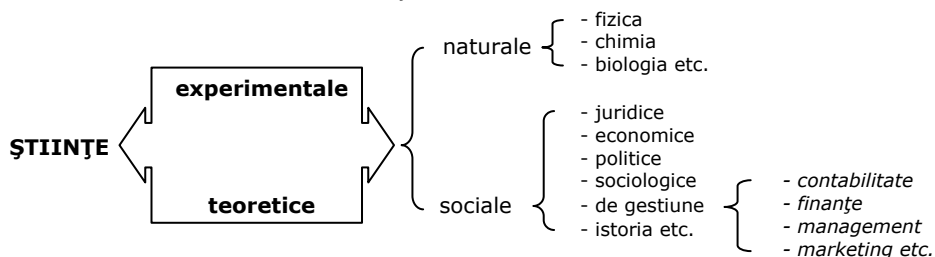
1. contabilitatea evidențiază, înregistrează fapte economice privind producția, reparația și schimbul dintre întreprinderi, precum și consumul bogăției;
2. contabilitatea cuantifică și evidențiază fluxurile și circuitul schimburilor dintre diferiți agenți economici;
3. contabilitatea stă la baza fundamentării deciziilor atât la nivel microeconomic, cât și la nivel macroeconomic.
4. echilibrul economic ca o stare a realității economice este reflectat formal ca un echilibru contabil.

Trecerea de la societatea industrială la societatea informațională, de la întreprinderea producătoare de bunuri la întreprinderea producătoare de informații, la sfârșitul secolului trecut, a impus delimitarea unui nou domeniu al cunoașterii, acela al **științelor de gestiune**.

Științele de gestiune sunt constituite dintr-un ansamblu eterogen de cunoștințe teoretice și practice referitoare la comportamentul organizațiilor, în general, și al întreprinderilor, în special. Unele cunoștințe vizează gestiunea întreprinderii structurată pe funcțiile sale, funcția de producție, funcția comercială, funcția financiar-contabilă, funcția de cercetare-dezvoltare, funcția de personal etc.

Contabilitatea a devenit un instrument de gestiune a afacerilor.

Contabilitatea este o știință fundamentală și aplicativă care aparține științelor de gestiune. Acestea, la rândul lor, sunt încorporate în categoria științelor sociale, așa cum se observă din schema de mai jos:¹⁵



15 Preluat după Feleagă N., Ionașcu J., *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I, Editura Economică, București, 1998, pag. 29.

1.3.4. Contabilitatea - practică și/sau activitate socio-umană

Ca practică și/sau activitate socială contabilitatea este apanajul:

- Organismelor guvernamentale și neguvernamentale cu atribuții în domeniul normării și normalizării contabile, respectiv a elaborării și aplicării normelor de drept contabil. Prin normare a contabilității se înțelege procesul de elaborare de texte legislative, norme reglementare, metodologii, instrucțiuni și precizări privind organizarea și conducerea contabilității. Este astăzi tot mai mult repudiat, acceptându-se tot mai larg procesul de „normalizare a contabilității” a cărui semantică este mai largă, incluzând alături de „normare” și laturile conceptuale ale contabilității. Profesorul francez Bernard Colasse caracterizează procesul de „normalizare a contabilității” astfel: *„Astăzi în majoritatea țărilor contabilitățile întreprinderilor sunt normalizate; aceasta înseamnă că ele se sprijină pe o terminologie și reguli comune și elaborează documente de sinteză ale căror modele sunt identice pentru toate întreprinderile. Inițiativa uneia astfel de normalizări... revine atât statului sau instanțelor politice sau asociațiilor internaționale, cât și profesiei contabile însăși”*¹⁶. La nivel internațional se manifestă noi concepte normative în contabilitate și anume: armonizare și/sau convergența contabilă internațională.
- Entităților economice și publice – persoane juridice care, în conformitate cu normele naționale de drept comercial și contabil au obligația de a organiza și conduce contabilitate proprie. De regulă, aceste activități se organizează în compartimente financiar-contabile distincte din structura organizatorică a entității economice aflate sub coordonarea unui director economic, contabil-șef sau o altă persoană cu astfel de atribuții. Problematika vizând organizarea și conducerea contabilității, ca funcție, activitate distinctă a entității economice este tratată în toate manualele de bazele contabilității și de microcontabilități (financiară, bancară și bugetară);
- Profesioniștilor contabili mandatați și/sau autorizați să efectueze lucrări de audit financiar contabil. Prin audit, în general, se înțelege examinarea profesională a unei informații în vederea exprimării unei opinii responsabile și independente prin raportarea la un criteriu de calitate (standard). Prin audit financiar-contabil, în special, se înțelege examinarea efectuată de un profesionist-contabil competent și independent în vederea exprimării unei opinii motivate cu privire la validitatea și corecta aplicare a procedurilor interne stabilite de conducerea întreprinderii (auditul intern), pe de o parte, și asupra imaginii fidele, clare și complete a poziției financiare, performanțele și modificările în performanțele obținute de întreprindere (auditul extern), pe de altă parte. Auditul statutar sau legal (extern) este exercitat de către auditori financiari, care își desfășoară activitatea în cadrul profesiei contabile liberale: cabinete și societăți de consultanță contabilă și audit financiar-contabil sau ca liber-profesioniști membri ai Camerei Auditorilor Financiari din România.
- Profesioniștilor contabili care își desfășoară activitatea ca persoane independente și/sau în cabinete particulare sau societăți comerciale de consultanță și expertiză contabilă. În România pot desfășura astfel de activități contabilii autorizați cu studii medii și expertii contabili care au obținut aceste calități în condițiile legale. Ei sunt

16 Colasse B., *Op. cit.*, pag. 37.

înscriși ca atare în Tabloul Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, precum și auditorii financiari care au obținut această calitate din partea Camerei Auditorilor Financiari din România.

1.3.5. Contabilitatea – filozofie și/sau cultură

Cercetarea fundamentală și aplicativă în domeniul contabilității nu poate obține performanțe semnificative dacă nu ține cont de:

- **Istoria contabilității** – care are ca obiect de studiu evoluția în timp și spațiu a tehnicilor, artei și științei contabile, pentru că potrivit unei axiome „fără trecut nu există viitor”.
- **Geografia contabilității** – care are ca obiect studiul comparativ al celor mai semnificative sisteme de contabilitate contemporane care prin coerența lor, prin valențele lor teoretice și practice își extind tot mai mult influența, câmpul și aria de aplicabilitate. Rezultatele acestor studii comparative sunt un adevărat „arsenal” în mâna organismelor guvernamentale și neguvernamentale care au atribuții în domeniul normării și normalizării microcontabilităților naționale, precum a celor care se ocupă de armonizarea și convergența contabilității pe plan internațional.
- **Contabilitatea creativă** dezvoltată cu predilecție în deceniul 1980-1990 în lumea anglo-saxonă având ca obiectiv „intensificarea” conflictului dintre substanța juridică și cea economică a contabilității. Contabilitatea creativă are drept obiectiv „fondarea structurii financiare și a performanțelor întreprinderii”; profesioniștii contabili, printr-un exces de ingeniozitate, reușind să realizeze „aranjamente” demne de invidiat, pentru a maximiza câștigul pe acțiune, pentru a îmbunătăți lichiditatea sau pentru a minimiza rata îndatorării financiare.¹⁷

1.4. Contabilitatea – limbaj de comunicare în lumea afacerilor

„Contabilitatea este limba afacerilor”¹⁸. Limbajul contabil se caracterizează prin trei dimensiuni: aspectul sintactic, aspectul semantic și aspectul pragmatic.

- **Sintaxa contabilă** constă în ansamblul de reguli și proceduri ce trebuie respectate pentru înregistrarea, calculul și analiza operațiilor economice dintr-o întreprindere. Sintaxa contabilă se bazează pe un sistem de simboluri care formează un vocabular contabil specializat, cum ar fi: contul, bilanțul, debitul, creditul, activul, pasivul, veniturile, cheltuielile, rezultate etc.
- **Semantica limbajului contabil** tratează semnificația semnelor transmise de contabilitate și se referă la corespondența dintre obiectul descris (resursele economice controlate de întreprindere) și sistemul sau modelul contabil.
- **Aspectul pragmatic** sau practica limbajului contabil se referă la dialogul realizat prin intermediul informațiilor contabile dintre diferiții utilizatori ai „produselor” contabilității.¹⁹

17 Feleagă N., Prefață la lucrarea, Malciu L., *Contabilitate creativă*, Editura Economică, București, 1999, pag. 10.

18 Anthony R., Reece J., Hostenstein J., *Accounting: Text and Cases*, Ninth Edition, Irwin, Chicago.

19 Matîș D., Oprean I. ș.a., *Bazele contabilității*, Ediția a IV-a, Editura Intelcredo, Deva, 2001, pag. 14-15.

Preocupările actuale pe linia normalizării și standardizării limbajului contabil au dus la un **limbaj normalizat sau standardizat la nivel mondial**, care realizează descrierea realității economice sub formă de simboluri, cifre și cuvinte. Existența unui astfel de limbaj permite o mai mare transparență asupra activității entităților economice și facilitează procesul decizional și de control.

Modificarea realității economico-sociale și apariția unor noi teorii științifice determină modificarea limbajului contabil, perfecționarea acestuia.

Ca toate limbajele normalizate, limbajul contabil este precis, concis și complet.

Creșterea rolului social al contabilității i-a determinat pe unii autori să afirme că, contabilitatea este un joc social, cu actorii și regizorii săi, cu arbitrii reprezentați de instanțele de normalizare și reglementare.²⁰

Printre „actorii” care participă la „jocul social” care este contabilitatea, amintim:

- întreprinderile și conducătorii lor;
- contabilii sau producătorii de informații contabile;
- utilizatorii de informații contabile.

Între producătorii de informații contabile și utilizatorii acestora există o lipsă de încredere, motiv pentru care intervin auditorii sau experții contabili, sau cu alte cuvinte controlorii de informații contabile. Ei au menirea de a verifica și certifica informațiile contabile.

În categoria regizorilor sau arbitrilor acestui joc social sunt incluse organismele de normalizare și reglementare contabilă, dintre care cel mai cunoscut este Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (International Accounting Standards Board - IASB).

În jocul social al contabilității, utilizatorii informațiilor contabile dinamizează disputa dintre actori și reușesc să impună regulile acestui joc.

După IASB informațiile contabile trebuie să satisfacă necesitățile informaționale ale unui complex de utilizatori:

1. investitorii;
2. angajații;
3. creditorii;
4. furnizorii și alți creditori;
5. clienții;
6. guvernele și instituțiile acestora;
7. publicul.²¹

Deși informațiile din situațiile financiare (produsul contabilității financiare) se adresează utilizatorilor externi, managerii entităților economice utilizând cu predilecție informațiile din contabilitatea de gestiune, această categorie de utilizatori folosește și ea informația de tip extern. Celor șapte categorii de utilizatori ai informațiilor contabile care se publică, prevăzuți în cadrul conceptual al IASB li se adaugă managerii entităților economice și instanțele judecătorești.

20 Colasse B., *Op. cit.*, pag. 399.

21 Cadrul General de întocmire și prezentare a situațiilor financiare, elaborat IASB, în: Raportare financiară, Editura CECCAR, București, 2007.

1.4.1. Principalii utilizatori ai informației financiar-contabile

INVESTITORII

Principalii parteneri ai întreprinderilor pe piața financiară sunt investitorii. Ofertanții de capital și consultanții lor sunt preocupați de riscul inerent tranzacțiilor în care s-au angajat sau intenționează să se angajeze și de profitul adus de investițiile lor.

Pentru investitori informația contabilă trebuie să-i ajute să decidă momentul când trebuie să cumpere, să conserve (să păstreze) sau să vândă părți din capital. Pentru anglo-saxoni informația contabilă trebuie să ofere investitorului o imagine cât mai fidelă asupra situației întreprinderii, în timp ce pentru continentali regula contabilă de bază este prudența.

Aționarii sunt interesați și de informațiile referitoare la capacitatea entității de a plăti dividendele (câștigul pe acțiune).

ANGAJAȚII

Personalul angajat și sindicatele sunt interesați de informațiile referitoare la stabilitatea locurilor de muncă și rentabilitatea întreprinderii. De asemenea, ei solicită informații referitoare la nivelurile și modalitățile de remunerare, avantajele în materie de pensionare, natura și mărimea oportunităților profesionale. De altfel, în notele explicative la situațiile financiare trebuie să se ofere informații privitoare la:

- angajarea și oferta de locuri de muncă;
- remunerarea, participarea la profit și cheltuielile de protecție socială;
- condițiile de igienă și de securitate;
- alte condiții de muncă;
- formarea profesională;
- relațiile profesionale;
- condițiile de viață ale salariaților și familiilor lor în măsura în care acestea depind de întreprindere.²²

CREDITORII

Creditorii financiari sunt terți care acordă împrumuturi întreprinderii, pe o durată stabilită în prealabil și în schimbul unei dobânzi. Aceste împrumuturi trebuie rambursate la scadență. Creditorii financiari sunt interesați de solvabilitatea și lichiditatea întreprinderilor și de sistemul de garanții (ipotecă, gajuri). Ei sunt interesați de informațiile care le permit să determine dacă împrumuturile acordate și dobânzile aferente vor fi rambursate la scadență. Oferta de informații trebuie să aibă în vedere alături de situațiile financiare anuale și date previzionale referitoare la fluxurile monetare (cash-flow)²³.

FURNIZORII ȘI ALȚI CREDITORI

Partenerii comerciali ai entităților economice sunt furnizorii și alți creditori comerciali. Aceștia sunt interesați de informațiile contabile care să le permită să aprecieze situația financiară și continuitatea activității firmei. Furnizorii sunt interesați de solvabilitatea întreprinderii și gradul de lichiditate al acesteia. În funcție de aceasta își pot proiecta politica față de clientul lor.

22 Feleagă N., Ionașcu I., *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I, Editura Economică, București, 1998, pag. 12.

23 Matîș D., Oprean I. ș.a., *Op. cit.*, pag. 17.

CLIENTII

Clienții sunt interesați ca furnizorii lor să-și continue activitatea pentru a avea garanția surselor de bunuri și servicii care să le asigure securitatea aprovizionării lor.

GUVERNELE ȘI INSTITUȚIILE ACESTORA

Statul și instituțiile sale sunt interesate de activitatea entităților economice. Statul are apel la informațiile contabile ale entităților economice pentru realizarea funcției fiscale. Datele din contabilitatea entităților economice sunt folosite de organele fiscale pentru stabilirea bazei impozabile pentru determinarea unor impozite și taxe: impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe dividende, impozitul pe venituri din salarii etc.

În țările în care contabilitatea este conectată la fiscalitate informațiile din contabilitate sunt folosite în activitatea de control a organelor fiscale.

Pe baza informațiilor furnizate de entităților economice statul își determină politicile fiscale, calculează venitul național, produsul intern brut, conturile naționale și elaborează previziuni macroeconomice.

PUBLICUL

De situația financiară a entităților economice sunt interesate din ce în ce mai mult următoarele categorii ale publicului:

- **analistii financiari** fac cifrele să vorbească atunci când sunt solicitați să-și spună părerea despre oportunitatea acordării sau refuzul unui împrumut, cumpărarea unor titluri de participare în capitalul unei societăți, lansarea unui nou produs sau redimensionarea unei activități, diagnosticarea „stării de sănătate” a unei întreprinderi;
- **responsabilii politici ai colectivităților locale** sunt interesați de situația financiară a entităților economice pentru a calcula contribuția acestora la economia locală, ocuparea și formarea forței de muncă, tendințele legate de prosperitatea întreprinderii și sfera activității ei etc.
- **agențiile de mediu** sunt interesate de politicile antipoluante promovate de entități economice, încadrarea în noxele de mediu admise;
- **oficiile pentru protecția consumatorilor** urmăresc justificarea majorărilor de prețuri și tarife, raportul calitate-preț pentru bunurile și serviciile vândute etc.²⁴

MANAGERII ENTITĂȚILOR ECONOMICE

Contabilitatea este principala sursă de informații la nivelul întreprinderii. Deciziile luate în procesul de conducere au la bază informațiile contabile furnizate atât de contabilitatea de gestiune cât și de contabilitatea financiară.

Situațiile financiare conform standardelor internaționale de raportare financiară sunt întocmite independent de constrângerile naționale pe care trebuie să le suporte contabilitatea financiară.

INSTANȚELE JUDECĂTOREȘTI

Datorită faptului că informațiile din contabilitate au la bază documente justificative, contabilitatea reprezintă un mijloc de probă în viața afacerilor.

În cazul unor litigii între participanții la activitatea economico-socială organele de urmărire penală sau instanțele de judecată pot apela la expertiza contabilă. Prin intermediul ei

24 Matîș D., Oprean I. ș.a., *Op. cit.*, pag. 18-19.

se urmărește stabilirea adevărului și soluționarea corectă a cauzelor, pornind de la cercetarea documentelor justificative și a registrelor contabile.

În concluzie, contabilitatea apare ca un limbaj cu cifru rezervat unui cerc de inițiați. Fiecare dintre utilizatorii informației contabile manifestă exigențe diferite. Acționarii vor să știe dacă mai au interesul să-și mențină încrederea în plasamentele lor. Bancherii vor să evalueze rentabilitatea întreprinderii și să aprecieze riscurile ce și le asumă. Furnizorii vor să știe dacă solvabilitatea pe termen scurt a întreprinderii le permite să continue, fără riscuri, livrările. Fiscul determină impozitul pe profit pe care trebuie să-l achite întreprinderea. Aleșii locali sunt preocupați de păstrarea rețelei economice a localității sau a regiunii lor. Salariații și reprezentanții lor în organizațiile sindicale pretind o analiză a rezultatelor contabile.²⁵

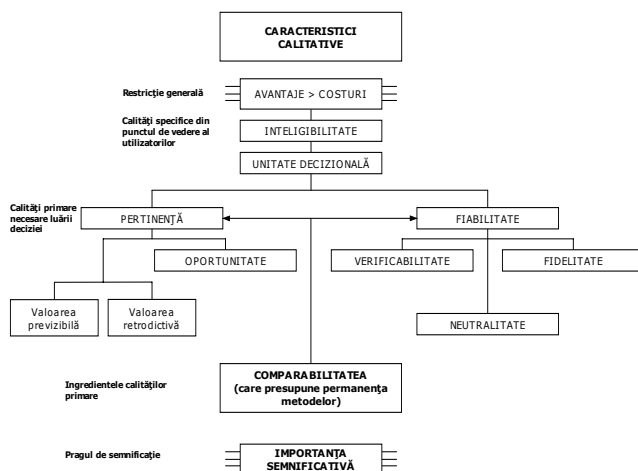
1.4.2. Principalele caracteristici calitative ale informației financiar-contabile

Indiferent de destinatarii și de obiectivele informației contabile, ea trebuie să aibă anumite **calități**.

Informațiile contabile trebuie să fie exacte, omogene și verificabile, utile și oportune. De asemenea, ele trebuie să fie prezentate în concordanță cu baza lor juridică și economică, aplicarea normelor contabile să fie realizată cu sinceritate, iar informațiile să fie furnizate regulat, astfel încât să poată fi utilizate în procesul decizional.²⁶

Planul Contabil General Francez menționează că „informațiile contabile trebuie să ofere utilizatorilor lor o descriere adecvată, loială, clară, precisă și completă a operațiunilor, evenimentelor și situațiilor”²⁷.

Cadrul conceptual al FASB (Financial Accounting Standards Boards), organismul american de reglementare a contabilității explicitează următoarele caracteristici calitative ale informației contabile și propune următoarea schemă de ierarhizare:



Sursa: FASB 1980, SFAC, nr. 2, preluat după Colasse B., op. cit., p. 404

25 Capron M., *Op. cit.*, pag. 118-119.

26 Matîș D., Oprean I. ș.a., *Op. cit.*, pag. 28-32.

27 Colasse B., *Op. cit.*, pag. 403.

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB) precizează cele patru caracteristici principale care determină utilitatea informațiilor furnizate de situațiile financiare:

1. inteligibilitatea
2. relevanța
3. credibilitatea
4. comparabilitatea²⁸

INTELIGIBILITATEA

O calitate esențială a informațiilor furnizate de situațiile financiare este aceea că ele pot fi înțelese ușor de utilizatori, în acest scop, utilizatorii trebuie să posede cunoștințe suficiente privind desfășurarea activităților economice și a afacerilor, precum și noțiuni de contabilitate. Din situațiile financiare nu trebuie să lipsească informațiile asupra unor probleme complexe necesare în procesul decizional, chiar dacă ele sunt mai puțin inteligibile pentru unii utilizatori.

RELEVANȚA (PERTINENȚA)

Informațiile contabile sunt relevante atunci când influențează deciziile economice ale utilizatorilor, facilitând evaluarea evenimentelor trecute, prezente sau viitoare, confirmând sau corectând evaluările trecute. Pentru a fi pertinentă, o informație trebuie să sosească la momentul oportun, nici mai devreme, nici mai târziu. Informația contabilă este utilă deciziei în măsura în care, confruntată cu previziunile efectuate în trecut, permite să se studieze eventualele decizii de luat.

Informațiile privind situația financiară sau performanțele precedente sunt utilizate ca bază pentru previzionarea situației financiare și performanțelor viitoare ale entității economice.

O informație pertinentă are o valoare **predictivă** (predictive value) deoarece permite să se facă previziuni pentru dezvoltarea ulterioară a entității economice sau **retrodictivă** (feedback value), adică dă posibilitatea aprecierii performanțelor trecute.

Relevanța informațiilor este influențată de natura și de importanța lor. În unele situații, natura informației este suficientă pentru a determina relevanța sa. În alte cazuri însă, relevarea naturii informației nu este suficientă, ea trebuie să fie însoțită și de mărimea semnificativă (importanța relativă). De exemplu, volumul valoric al diferitelor categorii de stocuri.

Importanța relativă este apreciată cu ajutorul **pragului de semnificație**.

Informațiile sunt semnificative dacă omisiunea sau declararea lor eronată ar putea influența deciziile economice pe care utilizatorii le iau pe baza situațiilor financiare. Pragul de semnificație depinde de mărimea elementului sau erorii, judecate în contextul specific al omisiunii sau declarării greșite (inexactități).

Pragul de semnificație nu reprezintă o caracteristică calitativă primară a informațiilor contabile, ci oferă o limită sau un punct de separare.

28 Cadrul General de întocmire și prezentare a situațiilor financiare elaborat de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Raportare Financiară (par. 24), Editura CECCAR, București, 2007, pag. 40-43.

CREDIBILITATEA

Informația este credibilă atunci când nu conține erori semnificative sau elemente care să conducă la interpretări eronate, nu este părtinitoare iar utilizatorii pot avea încredere în ea, în vederea reprezentării fidele a tranzacțiilor sau a altor activități.

Informația contabilă poate fi pertinentă (relevantă) dar puțin fiabilă (sigură) sub aspectul naturii sau modului de prezentare astfel încât recunoașterea acestora să poată conduce la erori.

Utilizatorii nu pot avea încredere decât într-o informație care este în același timp verificabilă, neutră și fidelă.²⁹

Verificabilitatea informației contabile este asigurată prin activitatea de normalizare și reglementare contabilă.

Neutralitatea informației contabile înseamnă sinceritatea ei, iar managerii entității și producătorii informației (contabilii) trebuie să fie neutri în raport cu informația pe care o prelucrează și prezintă.

Pentru a fi *fiabilă*, informația contabilă trebuie să prezinte în mod fidel realitatea. Există frecvent riscul de reprezentare nefidelă a realității. Apariția riscului nu este datorată intenției de inducere în eroare ci mai degrabă, dificultăților inerente, fie în identificarea fenomenelor și proceselor economice, fie în conceperea și aplicarea tehnicilor de evaluare și prezentare.³⁰

Fiabilitatea și pertinența nu merg în mod necesar împreună. Ele pot fi conflictuale. Informațiile contabile cuprinse în situațiile financiare nu pot să satisfacă pe deplin toți utilizatorii. Se poate întâmpla ca unul din utilizatori s-o considere puțin relevantă. Dimpotrivă, ea este mai curând fiabilă, aceasta ține de principiul partidei duble și de activitatea de normalizare contabilă. Se apreciază că sistemele contabile fondate pe baze de date ar ameliora pertinența informațiilor contabile și ar permite fiecărui utilizator să obțină informațiile care îl interesează. În același timp, fiabilitatea informațiilor contabile nu ar putea fi pusă la îndoială.

În Cadrul general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare elaborat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate se arată că pentru a fi credibile:

1. informațiile trebuie să prezinte cu **fidelitate** tranzacțiile și alte evenimente pe care acestea fie și-au propus să le reprezinte sau ceea ce ar putea fi de așteptat, în mod rezonabil, să reprezinte;
2. contabilizarea și prezentarea evenimentelor și tranzacțiilor trebuie să aibă în vedere **primordialitatea conținutului economic asupra formei juridice (guidance on substance over form)**. Conținutul economic nu este întotdeauna coerent cu ceea ce rezultă din „montajul” juridic;
3. informația cuprinsă în situațiile financiare trebuie să fie **neutră**, adică lipsită de influențe, de subiectivitate;
4. informațiile din situațiile financiare **au la bază prudența** în aprecierea unor incertitudini care afectează rezultatele și averea întreprinderii;
5. informația contabilă trebuie **să fie completă** în limitele rezonabile ale pragului de semnificație și ale costului obținerii acelei informații. O omisiune poate face ca informația să fie falsă, necredibilă și insuficient de pertinentă.³¹

29 Colasse B., *Op. cit.*, pag. 405.

30 Feleagă N., Ionașcu I., *Op. cit.*, pag 290.

31 Vezi Cadrul General, pag. 43.

COMPARABILITATEA

Informația contabilă trebuie să fie comparabilă în timp, astfel încât pe baza ei să se poată identifica tendințele și performanțele entității economice.

Utilizatorii trebuie să poată compara informațiile cuprinse în situațiile financiare ale diverselor întreprinderi pentru a le evalua poziția lor financiară, performanțele și evoluția situației financiare.

Pentru a asigura comparabilitatea informațiilor contabile în timp și spațiu se impune o anumită permanență și o anumită uniformitate a metodelor utilizate, asigurate de activitatea de normalizare contabilă.

1.4.3. Principalele limite ale informației financiar-contabile³²

Cu toate progresele înregistrate în decursul timpului, contabilitatea rămâne, încă, o știință deschisă perspectivelor viitorului. Acest lucru poate fi realizat de limitele actuale ale informației financiar-contabile, care trebuie rezolvate. Aceste limite vizează:

a) OPORTUNITATEA

Dacă exista o întârziere exagerată în obținerea și raportarea informației contabile, aceasta își poate pierde relevanța. Conducerea întreprinderii trebuie să caute un echilibru între respectarea termenelor și o credibilitate suficientă.

Pentru a furniza informații oportune este necesară raportarea tuturor aspectelor unei tranzacții sau eveniment, înainte ca acestea să fie riguros cunoscute, deși în acest fel este afectată credibilitatea. În situația inversă, informația poate fi credibilă dar de utilitate redusă pentru utilizatorii care au luat decizii înainte de a o cunoaște în întregime.

Se deduce necesitatea unui echilibru între relevanță și credibilitate, având în vedere satisfacerea necesităților utilizatorilor în procesul decizional.

b) ECHILIBRUL ÎNTRE AVANTAJE ȘI COSTURI

Se apreciază că acest echilibru este o restricție generală și nu o caracteristică a informației contabile.

Avantajele obținute de utilizatori informației contabile trebuie să fie superioare costului furnizării acesteia.

Evaluarea avantajelor și a costurilor reprezintă un rezultat al unui raționament profesional. Este dificil să se aplice un test general la fiecare caz particular.

c) ECHILIBRUL ÎNTRE CARACTERISTICILE CALITATIVE

Obținerea unui echilibru adecvat între caracteristicile informației contabile este necesar pentru satisfacerea obiectivului situațiilor financiare.

Dificultatea practică este determinată de faptul că importanța relativă a caracteristicilor este rezultatul judecăților profesionale.

d) IMAGINEA FIDELĂ (PREZENTAREA FIDELĂ)

Informațiile contabile din situațiile financiare reprezintă imaginea fidelă a poziției financiare, a performanțelor și evoluția situației financiare ale întreprinderii. Această

32 Matîș D., Oprean I. ș.a., *Op. cit.*, pag. 32-33.

imagine fidelă este rezultatul aplicării caracteristicilor calitative principale și a standardelor adecvate de contabilitate, care vor fi prezentate în capitolele următoare.

1.4.4. Particularitățile și funcțiile contabilității

În calitate de știință fundamentală și aplicativă, contabilitatea prezintă următoarele particularități față de celelalte științe și forme ale evidenței economice:

1. **Contabilitatea înregistrează, în general, numai operații economice efectuate.** Aplicarea principiului prudenței impune la sfârșitul exercițiului înregistrarea unor pierderi potențiale prin intermediul provizioanelor și ajustărilor pentru depreciere. Aceste pierderi nu sunt efective.

2. **În contabilitate operațiile economice se înregistrează numai pe bază de documente justificative.**

3. **Contabilitatea folosește, în principal, etalonul bănesc** și numai ca o completare utilizează etaloanele cantitative.

4. **Contabilitatea are un obiect propriu de cercetare, deosebit de obiectul celorlalte științe.** Există în universul economic grupul de fapte și fenomene, mișcările de valori exprimabile pecuniar, care constituie obiectul contabilității. Dubla reprezentare a bunurilor separate patrimonial, care aparțin persoanei juridice, modificările și transformările patrimoniului în cadrul unor raporturi juridico-economice determinate, inclusiv rezultatele obținute, sunt cuantificate și consemnate sistematic și cronologic de către contabilitate.³³

5. **Contabilitatea folosește o metodă proprie de cercetare a obiectului său.** Demersul logic realizat de contabilitate are la bază o gândire rațională, o cunoaștere graduală a domeniului investigat, principii și procedee specifice care permit pătrunderea în esența fenomenelor și proceselor economice.

Funcțiile contabilității

Literatura de specialitate abordează într-o manieră nuanțată funcțiile contabilității. Michel Capron remarcă trei funcții sociale ale contabilității³⁴:

- obținerea unui sentiment de încredere între protagoniștii vieții economice;
- auxiliar al puterii;
- intermediar în raporturile sociale, fiind sursa oricărei negocieri comerciale și probă în arbitrarea conflictelor.

Pentru realizarea obiectivelor sale contabilitatea îndeplinește următoarele funcții:

1. **Funcția de înregistrare și prelucrare a datelor** care constă în consemnarea, potrivit unor principii și reguli proprii, a proceselor și fenomenelor economice exprimabile în etalon valoric.

2. **Funcția de observare și informare** atât pe plan intern (contabilitatea de gestiune), cât și pentru terți (contabilitatea financiară).

Contabilitatea furnizează informații privind poziția financiară a entității, modul de utilizare a resurselor materiale, umane și financiare, rezultatele obținute etc.

Perfecționarea acestei funcții este condiționată de folosirea pe scară largă a echipamentelor de calcul care permit obținerea de informații în timp real.

³³ Horomnea E., *Op. cit.*, pag. 54-55.

³⁴ Capron M., *Op. cit.*, pag. 114.

3. *Funcția de control gestionar* este legată de funcția de informare. Ea constă în verificarea cu ajutorul informațiilor contabile a modului de păstrare și utilizare a valorilor materiale și bănești, de gospodărire a resurselor, controlul respectării disciplinei financiare etc.

4. *Funcția juridică*. Datele din contabilitate și documentele primare servesc ca mijloc de probă în justiție, pentru a dovedi realitatea unor operații economice, pentru stabilirea răspunderii materiale pentru pagubele produse. Ele ajută la soluționarea unor litigii, de aici și caracterul probant al informațiilor contabile.

5. *Funcția previzională*. Informațiile furnizate de contabilitate sunt utilizate la stabilirea tendințelor viitoare ale fenomenelor și proceselor economice, la elaborarea unor scenarii de dezvoltare bazate pe realitatea trecută și prezentă. Informațiile contabile servesc la fundamentarea programelor, la elaborarea bugetelor unității patrimoniale.³⁵ Prin funcția previzională, contabilitatea modernă trebuie să răspundă următoarelor probleme fundamentale:

- de unde vine întreprinderea;
- unde se află în prezent;
- încotro se îndreaptă în viitor;
- unde ar trebui să se îndrepte;
- cum pot fi realizate și controlate alternativele optime în dezvoltarea întreprinderii.³⁶

1.5. Stadiul actual al dezvoltării contabilității în România

În decembrie 1989, prin vocație revoluționară, România a renunțat la economia planificată de tip marxist. Sistemul social – economic a cunoscut o ruptură fundamentală caracterizată prin negarea totală și „in corpore” a valorilor centralismului (nu neapărat democratic) și adoptarea valorilor economiei de piață, caracterizată printr-un **internaționalism statal**, îndeosebi, de natură fiscală. În acest context revoluționar s-a impus, cu necesitate, o reformă a sistemului de contabilitate din România, practicat anterior revoluției din decembrie 1989 bazat pe necesitățile de informare a singurului „patron” existent, respectiv „statul socialist” care administra „averea întregului popor”. Pentru asistența de specialitate a fost aleasă „Profesia contabilă liberală franceză” care ne-a recomandat o versiune a sistemului contabil vest european continental inspirată din Planul Contabil General Francez, adoptată și generalizată în România începând cu 1 ianuarie 1994; versiune care are meritul de a introduce, cel puțin, următoarele „valori” în sistemul contabil românesc:

- Recursul normelor și reglementărilor contabile la principii și convenții contabile general admise: 1) Continuitatea activității; 2) Permanența metodelor, 3) Prudența; 4) Independența exercițiului; 5) Evaluarea separată a elementelor de activ și pasiv; 6) Intangibilitatea bilanțului de deschidere; 7) Necompensarea; 8) Prevalența economicului asupra juridicului și 9) Pragul de semnificație.

35 Capron M., *Op. cit.*, pag. 64.

36 Horomnea E., *Op. cit.*, pag. 35.

- Recursul la dualismul contabil tranșant între contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune;
- Recursul la prioritatea situațiilor financiare ale întreprinderii în raport cu utilizarea conturilor curente;
- Recursul de la informația contabilă exhaustivă la informația contabilă relevantă și pertinentă;

Reforma contabilă în România a fost declanșată în anul 1991, odată cu apariția Legii contabilității nr. 82/1991, care a vizat și vizează perfecționarea sistemului contabil românesc pe baza unor principii și reguli prevăzute de Directivele Uniunii Europene și Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS), astfel încât situațiile financiare întocmite de întreprinderi să corespundă cerințelor unor categorii cât mai largi de utilizatori.

O periodizare posibilă a evoluției procesului de reformă contabilă din România ar cuprinde:

- a) Perioada 1991-1993 caracterizată prin „disputa” în plan doctrinar dintre adepții și adversarii unei reforme contabile de profunzime în România. În plan practic, aplicativ, în această perioadă a avut loc doar o „cosmetizare” a sistemului de contabilitate monist, realizată sub deviza adversarilor reformei contabile de profunzime, și anume: „câteva conturi eliminate, schimbarea titlului la alte câteva, eventual o altă simbolizare a conturilor”³⁷.
- b) Perioada 1994-1999 caracterizată prin acceptarea largă, pe plan doctrinar, a necesității unei reforme contabile de profunzime. În plan reglementar-aplicativ s-a operaționalizat aplicabilitatea, începând cu 1 ianuarie 1994, a unui sistem contabil de tip dualist, de inspirație vest-europeană continentală, după modelul Planului Contabil General Francez.
- c) Perioada 2000-2005, caracterizată prin axarea reformei contabile din România, pe traiectoria armonizării legislației contabile cu Directivele Contabile Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate. Această perioadă se caracterizează prin înscrierea contabilității românești într-o „fractură istorică” îngustă dintre referențialul contabil internațional, reprezentat de Standardele Internaționale de Contabilitate și cel european reprezentat de Directivele Contabile Europene.
- d) Anul 2006 marchează înscrierea contabilității românești pe traiectoria conformității³⁸ cu Directivele Contabile Europene, impusă de procesul de aderare și integrare a României în Uniunea Europeană. De menționat însă ca Directivele Contabile Europene (Directiva a IV-a și Directiva a VII-a) se află într-un amplu proces de amendare (revizuire) în cadrul convergenței cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

37 Feleagă N., Ionașcu I., *Contabilitate financiară*, vol. 1, Editura Economică, București, 1993, pag. 11.

38 *** OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, M O nr. 1080 bis, 30.11.2005, abrogat prin OMFP nr.3055/29.10.2009, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conform cu directivele europene, publicat în M. O. nr.766 și 766 bis din 10.11.2009.

Obiectul contabilității

Competențe dobândite prin studiul Obiectului contabilității:

1. identificarea elementelor definitorii ale concepțiilor cu privire la obiectul contabilității;
2. definirea, caracterizarea și exemplificarea elementelor componente ale situațiilor financiare;
3. recunoașterea elementelor de natura activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, cheltuielilor și veniturilor;
4. cunoașterea tipologiei entităților patrimoniale, a modalităților de constituire și funcționare a acestora.

2.1. Concepții cu privire la obiectul contabilității

Natura și societatea, fenomenele și procesele din cadrul acestora sunt cercetate de diferite științe, pentru a le cunoaște și a le înțelege.

Fiecare știință studiază un anumit domeniu de cercetare, domeniu ce se concretizează într-un obiect de studiu.

Definirea obiectului unei științe prezintă o importanță deosebită, prin aceasta se indică în mod precis sfera preocupărilor sale și i se fixează locul pe care-l ocupă în procesul cunoașterii umane.

Obiectul contabilității răspunde la întrebarea ce studiază contabilitatea sau care este „materia” care se înregistrează în contabilitate. **Obiectivul contabilității** se referă la scopul urmărit de actorii de pe piața informației contabile: producătorii, utilizatorii, normalizatorii și auditorii de informații contabile. În esență, obiectivul contabilității este de a furniza **informații utile**¹.

Obiectul contabilității s-a conturat pe parcursul secolelor, ca produs al unei activități practice și teoretice îndelungate și perseverente. Definiția obiectului contabilității în partidă dublă a evoluat lent, sinuos, discret dar sigur²

¹ Matîș D. și colectiv, *Aspecte teoretice și practice*, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005, pag.40.

² Matîș D., Baci A., *Bazele contabilității*, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2001, pag. 27.

Prima definiție a obiectului contabilității în partidă dublă aparține călugărului franciscan Luca Paciolo, formulată la Veneția, în anul 1494, în lucrarea sa „Summa di Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita”, în care include „Tractatus particularis de computis et scripturis”. El consideră ca obiect al contabilității „tot ceea ce după părerea negustorului îi aparține pe lume, precum și toate afacerile mari și mărunte în ordinea în care au avut loc.”

Pornind de la această definiție a lui Luca Paciolo, în evoluția istorică s-au purtat numeroase discuții și controverse și s-au emis diferite concepții sau teorii cu privire la obiectul contabilității în partidă dublă, fără însă ca vreuna dintre ele să se bucure de adeziunea unanimă.

În general, există un consens asupra faptului că în contabilitate se „înregistrează, clasează și regroupează informațiile referitoare la mișcările de valori având ca origine activitățile entității”³ cu scopul furnizării de informații care să reflecte situația entității și rezultatele acesteia.⁴

Controversele care persistă în literatura de specialitate și care influențează practica din domeniul contabilității, se referă la clarificarea noțiunii „situație” și la precizarea răspunsului la întrebarea *Care situație, situația juridică, situația economică sau situația financiară?*

Contabilitatea a apărut din nevoia de a răspunde în plan informațional și decizional la problematica gestiunii mișcărilor de valori economice autonomizate pe persoane fizice sau juridice. Structurile calitative folosite pentru a personifica această separare au fost, după caz, cele de **avere, fonduri, patrimoniu** și mai recent cele de **resurse economice**⁵ controlate de entitate.

2.1.1. Concepția juridică cu privire la obiectul contabilității

Concepția juridică este dominată de școala germană de contabilitate și pornește de la ipoteza că nu faptele administrative sunt reflectate și controlate prin contabilitate, ci patrimoniul unei entități. **Patrimoniul** este definit prin prisma drepturilor și obligațiilor pecuniare împreună cu bunurile economice corespunzătoare.

Această concepție se bazează pe ideea de schimb susținând că în contabilitate se înregistrează egalitatea de schimb din patrimoniul unei persoane.⁶

Susținătorii concepției juridico-patrimoniale prezintă realitatea economică prin prisma raporturilor juridice, subordonând economicul față de juridic⁷, deși faptele economice determină relațiile juridice.

Potrivit concepției juridice contabilitatea elaborează și aplică postulate, principii, norme și procedee cu ajutorul cărora se asigură evidența, calculul, analiza și controlul în expresie valorică a existenței și stării, precum și a mișcării și transformării patrimoniului.

Elementele patrimoniale sunt reflectate în contabilitate:

- ♦ în expresie valorică (cuantificarea monetară);

3 Capron M., *Contabilitatea în perspectivă*, Editura Humanitas, București, 1994, pag. 53.

4 Colasse B., *Contabilitate generală*, Editura Moldova, Iași, 1995, pag. 94.

5 Călin O., Ristea M., *Bazele contabilității*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2004, pag. 6-7.

6 Iacobescu I., Sorescu Al., *Curs de contabilitate comercială*, București, 1923, pag. 12.

7 Colasse B., *Op. cit.*, pag. 101.

- ♦ pe titulari de patrimoniu (principiul entității);
- ♦ pe perioade de gestiune (independența exercițiilor, continuitatea activității);
- ♦ pe bază de documente justificative (justificarea faptelor).

Diviziunea muncii și autonomia gestionară a agenților participanți la circuitul economic impun separarea patrimonială a resurselor economice ale entității și a rezultatelor obținute. Apare astfel patrimoniul ca structură economică și juridică de apropiere și gestiune a valorilor materiale și bănești.⁸

Pentru ca un patrimoniu să existe sunt necesare două elemente interdependente:

- o persoană fizică sau juridică ca subiect de drepturi și obligații;
- bunurile economice, ca obiecte de drepturi și obligații.

În plan contabil, patrimoniul reprezintă totalitatea drepturilor și obligațiilor cu valoare economică, aparținând unei persoane fizice sau juridice, precum și bunurile la care se referă.

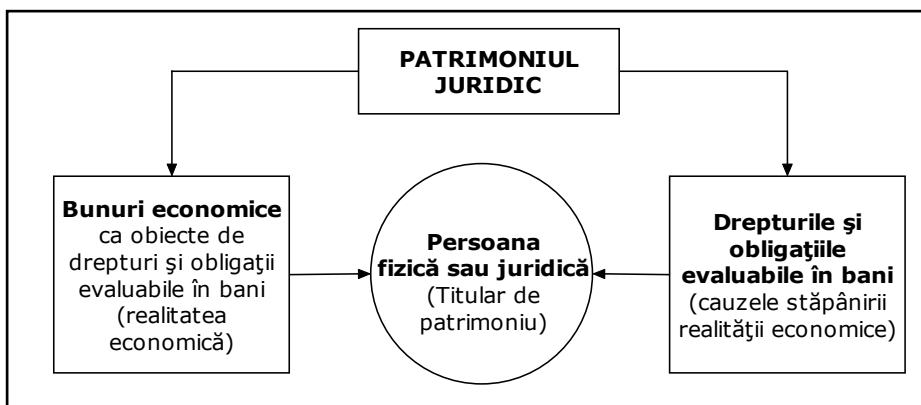


Figura nr.2: Structura patrimoniului definit în sens juridic.

Ecuatia patrimoniului are următoarea formă:

$$\boxed{\text{BUNURI ECONOMICE}} = \boxed{\text{DREPTURI}} + \boxed{\text{OBLIGAȚII}}$$

Bunurile economice în calitatea lor de obiecte de drepturi și obligații formează substanța materială a patrimoniului. Ele se identifică cu mijloacele de acțiune ale unei entități și se prezintă sub formă de terenuri, clădiri, construcții, mașini, utilaje și instalații, mijloace de transport, mobilier, stocuri de materii prime și materiale consumabile, stocuri de mărfuri, ambalaje, disponibilități, creanțe etc.

Bunurile economice au o **latură existențială** și o **latură economică**.

Din punct de vedere existențial se deosebesc:

- ♦ bunuri corporale (bunuri materiale);
- ♦ bunuri necorporale (creanțe, brevete, licențe, concesiuni, mărci etc.);

- ♦ bunuri financiare: disponibilități în lei și în valută, titluri de participare, titluri de plasament, efecte de comerț etc.

Latura economică a bunurilor se exprimă prin utilitatea și valoarea acestora.

Utilitatea unui bun indică capacitatea acestuia de a satisface o anumită nevoie prin folosirea lui în producție sau prin consum. Utilitatea este factorul principal în funcție de care se stabilește valoarea.

Valoarea reprezintă expresia bănească a unei mărimi. Valoarea este modul de apreciere a unui bun. În funcție de forma de manifestare deosebit **valoarea de întreținere** și **valoarea de schimb**.

Cea de-a doua componentă a patrimoniului, drepturile și obligațiile cu valoare economică exprimă raporturile de proprietate în cadrul cărora se procură și gestionează bunurile. Ele capătă forma de **drepturi** în situația în care titularul de patrimoniu are calitatea de proprietar și, ca urmare, nu trebuie să acorde nici un echivalent pentru bunurile aflate în posesiunea și folosința sa.

Raporturile de proprietate iau forma de **obligații** atunci când pentru bunurile care formează obiectul patrimoniului titularul trebuie să dea un echivalent valoric sau să îndeplinească o anumită prestație.

La nivelul obiectului contabilității bunurile economice sunt delimitate prin structura de **active patrimoniale**, iar drepturile și obligațiile prin cea de **pasive patrimoniale**.

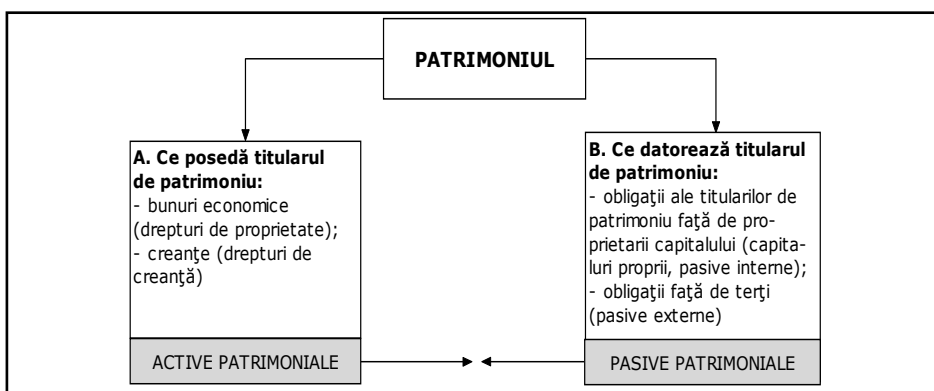


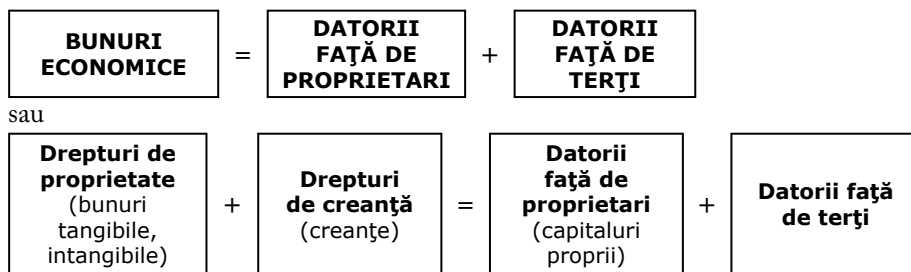
Figura nr.3: Reprezentarea obiectului contabilității conform concepției juridice

Deși titularul de patrimoniu are drepturi și obligații, termenul pasive patrimoniale limitează aceste raporturi juridice la obligații (datorii). Entitatea are datorii față de proprietari, respectiv datorii față de terți.

Entitatea nu acționează în raporturile cu terți prin investitori (proprietari), ci prin reprezentanții lor legali: manageri, administratori.

Managerii nu acționează în nume propriu, ci efectuează acte de conducere, administrare, gestionare în numele entității. Administratorii nu-și angajează patrimoniul propriu în relațiile cu terți, ci pe cel al societății comerciale. Proprietarii nu mai au un drept real asupra patrimoniului ci un drept de creanță rezultat din calitatea lor de investitori.

Ecuatia de echilibru a patrimoniului se prezintă astfel:



2.1.2. Concepția economică cu privire la obiectul contabilității

Concepția economică susține că obiectul de studiu al contabilității îl constituie circuitul capitalului privit sub dublu aspect: sub aspectul destinației lui (capital fix și capital circulant) și sub aspectul modului de procurare sau de dobândire (capital propriu și capital străin).

Această concepție se îndepărtează de concepția juridică prin faptul că include în câmpul de cuprindere a contabilității toate bunurile utilizate în scopuri economice (care aduc un avantaj economic în viitor) și nu numai bunurile asupra cărora întreprinderea are un drept de proprietate. Adepții concepției economice sunt reprezentanți de seamă ai școlii contabile europene: J.Fr. Schär, R.P. Coffy, E. Leautey, A. Guibbault, A. Gilbert, I. Evian, I.C. Panțu.

1. Din punctul de vedere al modului în care bunurile economice se investesc se împart în capital fix sau active imobilizate și capital circulant sau active circulante.

Capitalul fix sau **activele imobilizate** sunt formate din bunurile investite care participă la mai multe cicluri de exploatare și care se înlocuiesc după un număr de ani de utilizare (mașini, utilaje, mobilier etc.). Activele imobilizate se consumă treptat, iar recuperarea valorii acestora se face pe baza procesului de amortizare.

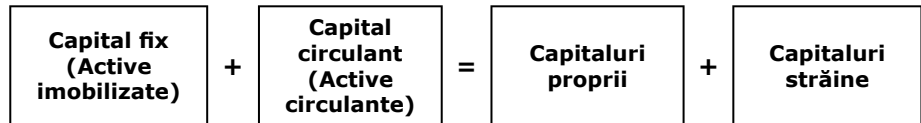
Capitalul circulant sau **activele circulante** sunt formate din bunurile economice care se consumă sau își schimbă forma de existență și funcțională după fiecare ciclu de exploatare finalizat.

2. După modul în care se dobândesc, se procură, se aproprie sau se finanțează aceste bunuri deosebim **capitalul propriu** și **capitalul străin**.

Capitalul propriu este dobândit de către o unitate patrimonială prin efortul proprietarilor (acționari sau asociați), prin autofinanțare (capitalizarea profitului, a amortizărilor și a provizioanelor) și prin subvențiile primite, inclusiv finanțările nerambursabile prin programele U.E.. Capitalul propriu corespunde drepturilor pe care le au proprietarii asupra entității economice.

Capitalul străin, denumit și capital împrumutat și atras, cuprinde datoriile pe termen scurt și lung față de bănci, furnizori, creditori, salariați, bugetul statului etc.

Ecuatia de echilibru a capitalului se prezintă astfel:



Folosirea noțiunii de capital pentru a desemna atât elementele de activ (a structurii bunurilor economice, a utilizărilor), cât și pentru delimitarea elementelor de pasiv (a originii sau a surselor de proveniență) are o utilizare limitată în teoria și practica contabilă.

Pentru a elimina confuziile care ar putea să apară dacă prin același termen s-ar defini atât elementele de activ, cât și elementele de pasiv se utilizează termenul de capital numai pentru delimitarea capitalurilor proprii (situația netă).

Schematic, concepția economică poate fi reprezentată astfel:

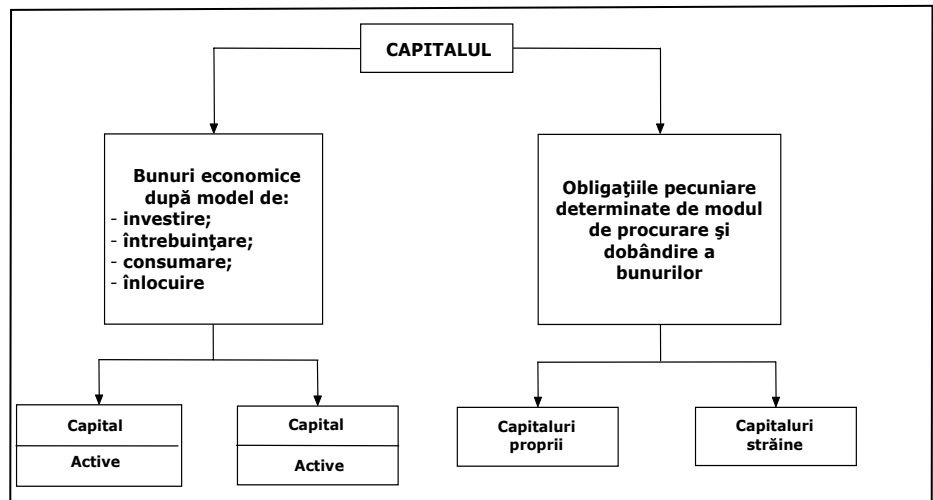


Figura nr.4: Concepția economică asupra obiectului contabilității

2.1.3. Concepția financiară cu privire la obiectul contabilității

Potrivit acestei concepții obiectul de studiu al contabilității îl constituie elaborarea și aplicarea procedeele de evidență, calcul, analiză și control în expresie valorică a existenței și stării precum și a mișcării și transformării **resurselor economice**.

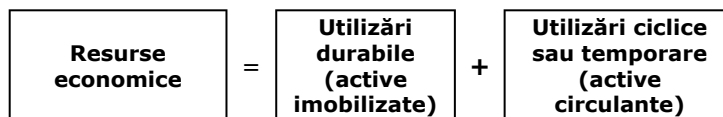
Resursele economice sunt abordate de către contabilitate din două puncte de vedere:

- a) al modului de utilizare;
- b) al provenienței, originii sau izvorului acestor resurse.

În funcție de **modul de utilizare** contabilitatea abordează resursele patrimoniale aflate la dispoziția entității ca:

- *utilizări durabile* sau *permanente* sub forma bunurilor investite pe termen lung, ce corespund activelor imobilizate (clădiri, construcții, utilaje, mijloace de transport etc.);

- *utilizări ciclice* sau *temporare* care se consumă după fiecare ciclu de exploatare încheiat (aprovizionare, producție, desfacere) și care iau forma de bani, stocuri, creanțe etc., care corespund activelor circulante.



Din punctul de vedere al **originii** sau **provenienței** acestor resurse se delimitează:

- *resurse permanente* sau *durabile* furnizate de către proprietari (individuali, asociați sau acționari), rezultate prin acumularea profitului, amortizărilor și provizioanelor sau obținute sub forma finanțărilor sau împrumuturilor pe termen lung (mai mare de un an);
- *resurse temporare* asigurate de către terți și care urmează să fie plătite în viitor (furnizori, bănci, creditor, salariați etc.) și a căror scadență este mai mică de un an (termen scurt).



Schematic concepția financiară poate fi reprezentată astfel:

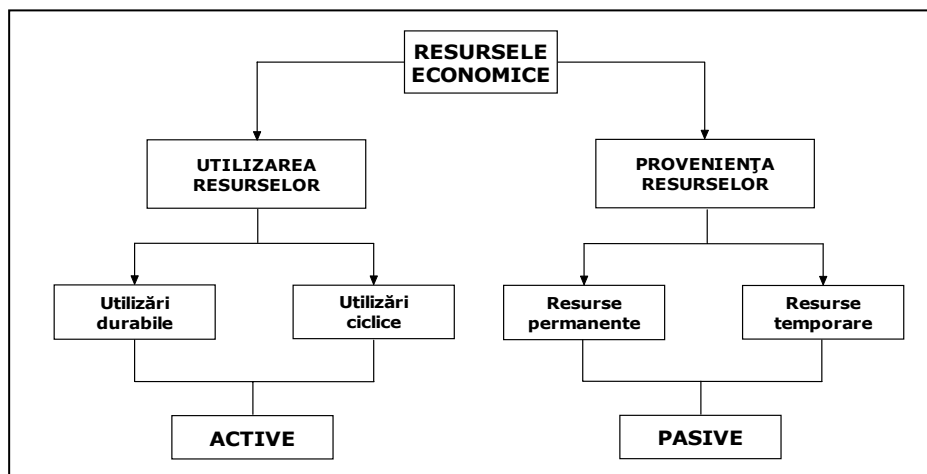


Figura nr. 5: Concepția financiară cu privire la obiectul contabilității

Concepția financiară este o variantă a concepției juridico-patrimoniale cât și o variantă a concepției economice cu privire la obiectul contabilității.

Această concepție își propune să răspundă la întrebarea: „Întreprinderea este aptă, datorită structurii activelor sale, să facă față datoriilor sale, atunci când acestea ajung la scadență?”⁹

Pentru a răspunde la această întrebare situațiile financiare întocmite pe baza informațiilor din contabilitate prezintă structura activelor patrimoniale în funcție de lichiditatea lor (crescândă sau descrescândă), iar pasivele în ordinea exigibilității lor (crescândă sau descrescândă).

Lichiditatea se referă, în primul rând, la intervalul de timp necesar ca un element de activ să fie convertit în disponibilități bănești. În al doilea rând, lichiditatea se referă la posibilitățile unei entități de a-și achita datoriile scadente într-un viitor apropiat, spre deosebire de **solvabilitate**, care se referă la posibilitatea onorării obligațiilor scadente într-o perioadă mai mare de timp. **Exigibilitatea** indică perioada de timp în care o datorie devine scadentă și ca urmare trebuie achitată.

Ordonarea elementelor de activ și de pasiv se face în prezent în funcție de două criterii:

- ♦ **criteriul principal** – conținutul economic: natura și destinația activelor sau natura și proveniența pasivelor;
- ♦ **criteriul secundar** – lichiditatea activelor și exigibilitatea pasivelor.

2.1.4. Limitele concepțiilor cu privire la obiectul contabilității

Concepțiile cu privire la obiectul contabilității s-au născut și dezvoltat în epoci diferite și în țări diferite. Ele poartă amprenta epocii și mediului economic, social și cultural în care s-au dezvoltat.

Nici una nu satisface toate categoriile de utilizatori ai informațiilor din situațiile financiare. Fiecare din aceste concepții favorizează sau răspunde cerințelor particulare ale unui anumit grup de utilizatori. Din punctul de vedere al terminologiei, distincțiile care se fac între patrimoniu, capital, resurse, active imobilizate, utilizări stabile și capitalul fix sau între capitalurile proprii și resursele stabile etc. sunt insuficient de relevante și uneori confuze.

Conform unei abordări succinte putem sintetiza astfel:

Concepția juridico-patrimonială este susținută în țările europene influențate de dreptul roman. Această concepție:

- ♦ dă prioritate prezentării situației juridice a patrimoniului cu ajutorul Bilanțului;
- ♦ include în sfera de cuprindere a contabilității numai bunurile asupra cărora înțelegerea exercită un drept de proprietate sau de creanță, indiferent dacă acestea sunt utilizate sau nu în activitatea economică.

Concepția economică este susținută de țările anglo-saxone, de drept cutumiar. Această concepție:

- ♦ dă prioritate prezentării rezultatelor obținute în urma tranzacțiilor și operațiunilor efectuate, cu ajutorul Contului de profit și pierdere;
- ♦ include în obiectul contabilității toate bunurile care aduc avantaje economice viitoare, indiferent de proprietate.

Concepția financiară este o variantă a concepțiilor economice și juridice. Ea acordă prioritate prezentării fluxurilor de numerar cu ajutorul situației fluxurilor de trezorerie. Această concepție este susținută de SUA și țările cu o piață de capital dezvoltată. Concepțiile actuale urmăresc satisfacerea necesităților de informații ale unui număr cât mai mare de utilizatori. Ele reprezintă un amalgam de abordări juridico-econo-

mice, juridico-financiare sau economico-juridico-financiare, ceea ce le face greu de delimitat.¹⁰

2.1.5. Normalizarea contabilității

Contabilitatea generală (financiară) este supusă unui proces de normalizare contabilă.

Normalizarea contabilității are ca scop elaborarea și aplicarea unor concepte, metode, reguli și proceduri privind producția și utilizarea informației contabile în vederea asigurării comparabilității informațiilor în timp (normalizarea temporară) și în spațiu (normalizare spațială).¹¹

Elaborarea normelor contabile contribuie atât la perfecționarea și reglementarea practicii contabile, cât și la îmbogățirea teoriei contabile.

Obiectivele normalizării contabilității sunt:

- 1) determinarea unei terminologii și a principiilor contabile generale;
- 2) definirea informațiilor conținute în situațiile financiare;
- 3) stabilirea modului de prezentare a situațiilor financiare (forma acestora);
- 4) elaborarea unui plan de conturi și a unei scheme de contabilizare a diferitelor operații¹².

O contabilitate normalizată asigură:

- ♦ compararea informațiilor în timp și spațiu;
- ♦ controlul și centralizarea informațiilor;
- ♦ fundamentarea riguroasă a deciziilor utilizatorilor de informații contabile;
- ♦ creșterea încrederii între partenerii sociali care folosesc un limbaj contabil standardizat și inteligibil.

Normalizarea contabilității influențează reglementarea practicii contabile și conduce la dezvoltarea teoriei contabile. Din acest punct de vedere, normalizarea contabilității este și o activitate de cercetare științifică, de fundamentare și perfecționare a conceptelor, procedeeleor și terminologiei contabile. Normele contabile nu trebuie confundate cu teoria contabilă. Ele asigură doar o consacrare juridică a conceptelor, principiilor, procedeeleor teoriei contabile, asigură soluționarea unitară a unor aspecte ale practicii.

Normalizarea contabilă este o activitate socială supusă presiunii grupurilor interesate în redistribuirea bogăției.¹³

Informațiile contabile sunt un bun al pieței informațiilor. Orice piață este reglementată și controlată. Pentru a fi acceptate, la elaborarea normelor contabile participă toți cei care le aplică și principalele grupuri de utilizatori.

Primele reglementări contabile apar la sfârșitul evului mediu (Codul comercial francez din anul 1673).

Dacă în primele decenii ale secolului al XX-lea normalizarea avea o dimensiune națională, în ultimele decenii ale secolului trecut normalizarea primește o dimensiune regională (vezi Directivele Uniunii Europene).

10 Colasse B., *Op. cit.*, pag. 96.

11 Mătiș D., *Contabilitatea operațiunilor speciale*, Editura Intelcredo, Deva, 2003, pag. 37.

12 Feleagă N., *Îmblânzirea junglei contabilității*, Editura Economică, București, 1996, pag. 178.

13 Ionașcu I., *Epistemologia contabilității*, Editura Economică, București, 1997, pag. 79.

În primul deceniu al secolului al XXI-lea, normalizarea primește o dimensiune internațională prin normele contabile internaționale (IAS/IFRS), elaborate de IASB, organizație înființată în anul 1973 la Londra și care are azi 143 de membri.

Caracteristicile normelor emise pentru normalizarea contabilității sunt:

- ♦ pot fi recomandate sau impuse;
- ♦ pot fi generale sau mai detaliate;
- ♦ sunt de două categorii: profesionale și etice. Cele profesionale pot fi generale (deduse din obiectivele și principiile contabilității), de detaliu (pentru aplicarea tehnicilor contabile și cu ocazia controalelor de calitate exercitate asupra informațiilor contabile de către auditori);
- ♦ sunt elaborate de organizațiile profesionale, de stat sau în colaborare.

Normalizarea contabilității poate fi abordată inductiv sau deductiv.

Abordarea inductivă pornește de la particular (cunoașterea practicii contabile) la general (elaborarea sau perfecționarea principiilor și normelor).

Teoria contabilității bazată pe o cercetare de tip inductiv nu este o teorie coerentă, ci mai degrabă este o sinteză a celor mai bune practici.¹⁴

Această abordare prezintă anumite limite deoarece nu se bazează pe un cadru teoretic suficient de coerent. Nu are la bază obiectivele contabilității stabilite în funcție de nevoile de informații ale tuturor utilizatorilor

Instrumentele utilizate în această abordare inductivă de normalizare a contabilității sunt: reglementările contabile care cuprind un ansamblu de principii, procedee și reguli privind organizarea contabilității, un plan contabil general și recomandări privind utilizarea lui, un vocabular contabil (terminologie).

Abordarea deductivă

Teoria contabilității din ultimele decenii se bazează pe o construcție logică, independentă de practică.

Abordarea deductivă pornește de la stabilirea și definirea obiectivelor contabilității în funcție de necesitățile diferitelor categorii de utilizatori și continuă cu explicitarea postulatelor și principiilor acestora pe baza cărora se elaborează normele și procedurile care generează noi practici contabile.

Această abordare ne conduce de la general la particular.

Instrumentele folosite în abordarea deductivă de normalizare a contabilității sunt: cadrul conceptual general, standardele de contabilitate, ghidurile profesionale etc.

CADRUL CONCEPTUAL AL CONTABILITĂȚII

Cadrul Conceptual sau Cadrul General contabil definește conceptele care stau la baza întocmirii și prezentării situațiilor financiare pentru utilizatorii externi.

Cadrul General de întocmire și prezentare a situațiilor financiare a fost elaborat de **International Accounting Standards Board** și abordează:

- a) obiectivul situațiilor financiare de a furniza informații despre poziția financiară, performanțele (rezultatele) obținute și modificările poziției financiare ale entității;
- b) caracteristicile sau atributele calitative care determină utilitatea informațiilor din situațiile financiare;

- c) definirea, recunoașterea și evaluarea elementelor reprezentate în situațiile financiare: activele, datoriile (obligățiile), capitalurile proprii, veniturile și cheltuielile.
- d) conceptele de capital și de menținere a nivelului capitalului, respectiv capitalul financiar sinonim cu patrimoniul net (situația netă sau capitalurile proprii ale entității) și capitalul fizic definit prin capacitatea de producție a entității exprimată în unități de producție/zi.

Obiectivul Cadrului General elaborat de IASB este:

- a) sprijinirea IASB în elaborarea viitoarelor Standarde Internaționale de Raportare Financiară și în revizuirea celor existente;
- b) sprijinirea Consiliului IASB în promovarea armonizării reglementărilor, standardelor și procedurilor de contabilitate referitoare la prezentarea situațiilor financiare prin realizarea unor concepte de bază care să reducă numărul tratamentelor contabile alternative permise de IAS;
- c) sprijinirea organismelor naționale în procesul de dezvoltare a standardelor naționale;
- d) sprijinirea celor care întocmesc situații financiare conform IAS/IFRS pentru a face față problemelor care nu se regăsesc în acestea;
- e) sprijinirea auditorilor în formarea unei opinii referitoare la conformitatea situațiilor financiare cu IAS/IFRS;
- f) sprijinirea utilizatorilor la interpretarea informațiilor prezentate în situațiile financiare elaborate în conformitate cu IAS/IFRS;
- g) furnizarea de informații celor interesați de activitatea IASB privind modul de elaborare a standardelor.¹⁵

STANDARDELE CONTABILE

Standardul contabil în contabilitatea anglo-saxonă reprezintă o regulă sau un ansamblu de reguli care reglementează înregistrarea și evaluarea în contabilitate, elaborarea și prezentarea informației contabile în situațiile financiare. În limba franceză, termenul de standard are semnificația de normă (date de referință).¹⁶

După sfera de aplicare, standardele pot fi internaționale, europene și naționale. Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS) și Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) sunt elaborate de IASB. Scopul acestor standarde este:

- ♦ furnizarea de reguli contabile general valabile acceptate în toate țările lumii, capabile să armonizeze în cât mai mare măsură standardele și procedurile contabile practicate în diverse țări;
- ♦ asigurarea aceleiași baze pentru elaborarea situațiilor financiare, astfel încât investitorii și băncile internaționale să poată face analize comparative ale diferitelor oportunități de investiții.

Standardele Internaționale de Contabilitate pot fi utilizate în mai multe moduri:

- ♦ prin aplicare directă, în calitate de norme contabile naționale;
- ♦ ca documentație utilă în elaborarea normelor contabile naționale;

15 Matîș D., *Op. cit.*, pag. 45.

16 Matîș D., *Op. cit.*, pag. 45-46.

- ♦ ca referință, în vederea asigurării comparabilității reglementărilor contabile naționale cu normele contabile internaționale.

Standardele Contabile Europene sunt elaborate de Uniunea Europeană și sunt formalizate prin:

- ♦ Directiva a IV-a care cuprinde normele privind întocmirea și prezentarea conturilor anuale;
- ♦ Directiva a VII-a care reglementează conturile consolidate întocmite de grupul de entități;
- ♦ Directiva a VIII-a privind profesia liberală contabilă și auditarea conturilor anuale.

Standardele naționale (locale) sunt elaborate de fiecare țară în raport cu standardele internaționale și directivele europene.

PLANUL DE CONTURI GENERAL

Planul de conturi general (planul contabil general) este o construcție coerentă elaborată de guvern, cu aportul substanțial al profesiei contabile și definește toate conturile operaționale folosite pentru înregistrarea situației și mișcării elementelor patrimoniale și extrapatrimoniale. Fiecare cont se delimitează prin următoarele caracteristici:

- ♦ denumirea și simbol cifric;
- ♦ conținutul și funcția contabilă;
- ♦ tipuri de corespondențe.

GHIDURILE PROFESIONALE

Ghidurile profesionale reprezintă lucrări monografice și instrumentări privind normele și reglementările contabile aplicabile pe tipuri de entități care organizează și conduc contabilitatea în funcție de particularitățile economice, financiare, comerciale și juridice ale acestora.

POLITICILE CONTABILE

Politicele contabile reprezintă opțiuni privind principiile, bazele de evaluare, regulile și procedurile specifice adoptate la nivel național sau de o entitate pentru înregistrarea contabilă și pentru întocmirea situațiilor financiare.

REGLEMENTĂRILE CONTABILE

Acceptarea normelor contabile poate fi obligatorie sau voluntară. După investirea prin texte legale normele devin reglementări contabile. Reglementările contabile cuprind principii și reguli de evaluare, principii de înregistrare și reguli contabile.

2.1.6. Armonizarea contabilă internațională

În condițiile economice actuale și, cu precădere în cele ale pieței muncii de astăzi cu greu se mai poate dezvolta o argumentație, dezbateri ori articula o poziționare din perspectiva exclusivă a valențelor și valorilor naționale. Globalizarea economică, procesul de concentrare a capitalului în diverse puncte geografice ori domenii de activitate, procesele de fuziune și achiziții din sfera internațională, dezvoltarea fără precedent a sistemelor de finanțare înspre o dimensiune unică, globală, creșterea

semnificativă a companiilor multinaționale sau redimensionarea societății contemporane sub aspecte și elemente de neconceput în urmă cu trei sau patru decenii sunt doar câteva dintre elementele care au determinat apariția și sustenabilitatea doctrinar-politică a unui mediu global al sistemelor de raportare financiară.

Particularizând, putem susține că afirmația conform căreia “... *contabilitatea este una dintre cele mai internaționale profesii*” este mai actuală decât oricând altcândva. Aceasta cu toate că, în ansamblul său, contabilitatea este o tehnologie care se aplică într-o varietate de contexte politice, economice și sociale. Dintotdeauna, aceste aspecte au avut atât valențe naționale, cât și internaționale, dar începând cu anii '90, globalizarea reglementărilor și practicilor contabile au dobândit o importanță aparte, astfel încât viziunea națională asupra raportărilor financiare și a sistemului contabil nu mai poate fi susținută¹⁷. Efectul implicit și imediat al unei astfel de stări de fapt este cel al dezvoltării conștiente ori spontane a unui mediu contabil global, caracterizat în esența sa, prin existența unui referențial contabil general acceptat la nivel internațional. Mergând mai departe, dacă privim domeniul contabilității internaționale din perspectiva sa istorică putem observa cu ușurință că cel puțin ultimele două decenii reprezintă o perioadă majoră de tranziție de la diversitatea sistemelor de raportare financiară înspre așezarea pe o bază sustenabilă a unui referențial contabil de referință pentru mediul economic global. Acest proces realmente complex și amplu este denumit în literatura de specialitate armonizare contabilă internațională sau mai recent, convergență contabilă internațională.

Referitor la armonizarea contabilă F.E. Delesalle și E. Delesalle (2003)¹⁸ susțin două idei principale. Prima dintre acestea este aceea conform căreia armonizarea contabilă internațională este posibilă deoarece ea există deja prin intermediul lucrărilor elaborate de IASB, iar cea de-a doua, se referă la faptul că armonizarea contabilă internațională este dificil de realizat deoarece contabilitatea a devenit, odată cu globalizarea economiilor, o veritabilă armă economică.

Dintr-o altă perspectivă armonizarea contabilă este abordată din perspectiva unui proces de creștere a compatibilității practicilor contabile prin delimitarea unui grad al variațiilor¹⁹. Literatura²⁰ contabilă internațională menționează că armonizarea reprezintă un proces de creștere a comparabilității practicilor contabile prin stabilirea limitelor între care acestea pot să varieze. Cu alte cuvinte, putem adera la idee că armonizarea poate fi definită și ca fiind un jargon utilizat în contabilitatea internațională pentru a desemna reducerea diferențelor de raportare dintre țări²¹.

Referitor la conceptualizarea **armonizării**²² putem observa că procesul armonizării presupune *o acțiune de punere în armonie sau de a deveni armonios, a face să fie sau a fi*

17 Nobes C. și Parker R., *Comparative International Accounting*, 9th Edition, Pearson, 2006, pag. 73-75

18 Delesalle E.F. și Delesalle E., *Contabilitatea și cele zece porunci*, Editura Economică, București, 2003

19 Nobes C. și Parker R., Op. cit., pag. 76

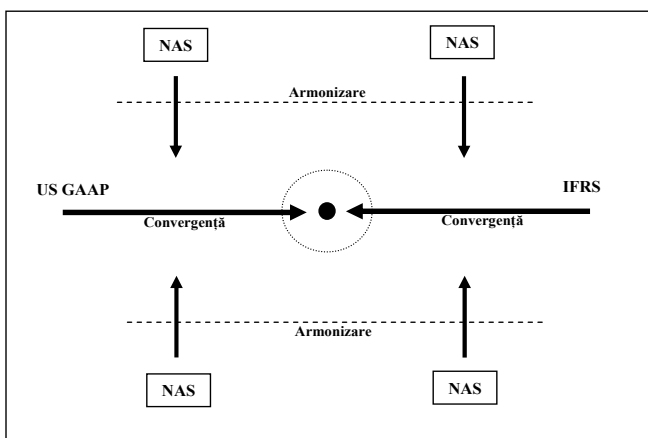
20 Choi F., Frost C. și Gary K., *International Accounting*, Forth Edition, Prentice Hall, New Jersey, 2002, pag. 292

21 Walton P., Haller A. și Raffournier B., *International Accounting*, Second Edition, Thomson Learning, 2003, pag. 9

22 Termenul armonizare provine din cuvântul francez *harmoniser*

în concordanță (Academia Română, 1998)²³. Sub o altă abordare, armonizarea este o încercare de a pune ordine în procesul de reducere a diferențelor contabile, ceea ce va îndepărta cele mai importante obstacole din calea comparabilității internaționale. În prezent, IASB utilizează termenul de convergență²⁴, iar dacă ne propunem să conceptualizăm **convergența**²⁵, putem afirma că sub aspect lingvistic se înțelege acțiunea *de a converge, de a fi îndreptat spre același punct* sau către același scop (Academia Română, 1998)²⁶.

În acest context, pornind de la literatura de specialitate, dacă avem în vedere conținutul celor două concepte – armonizare și convergență – putem emite accepțiunea conform căreia **armonizarea** dintre două sisteme presupune²⁷ ca unul dintre acestea să se orienteze spre celalalt, derulând un efort mai mare pentru diminuarea diferențelor existente, iar **convergența** a două referențiale contabile implică²⁸ eforturi relativ egale din partea organismelor implicate, în vederea atingerii aceluiași deziderat al reducerii diversității contabile. Cu alte cuvinte, armonizarea contabilă implică mișcarea unui referențial contabil național spre unul internațional, iar convergența contabilă presupune mișcarea simultană a cel puțin două referențiale contabile spre un punct sau nivel comun²⁹. Dacă ar fi să reprezentăm grafic accepțiunea formulată anterior am avea următoarea schemă:



Sursa: Mustață, R.V., 2009

Figura nr.6: Armonizare vs. convergență contabilă internațională

23 Academia Română, Dicționarul Explicativ al Limbii Române, București, 1998, pag. 60

24 Walton P., Haller A. și Raffournier B., Op. cit., pag. 9

25 Termenul convergență provine din latinescul *convergens*.

26 Academia Română, Op. cit., pag. 222

27 Conform acestei accepțiuni apreciem că termenul sau conceptul de armonizare se pretează mai mult în situația în care este vorba despre un sistem contabil național (ex. Sistemul contabil românesc) care încearcă să își reducă diferențele pe care le are în raport cu un referențial internațional (ex. IAS/IFRS)

28 Conform accepțiunii considerăm că termenul sau conceptul de convergență se pretează mai mult în situația în care este vorba despre cel puțin două referențiale contabile internaționale și procesul de creștere a gradului de comparabilitate dintre acestea.

29 Mustață R.V., Sisteme de măsurare a armonizării și diversității contabile - între necesitate și spontaneitate, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca, 2008, pag. 163-165

Dincolo de această accepțiune, o poziționare diferită se poate observa în abordarea existentă la nivelul studiului realizat de către Chand și White (2007)³⁰ se face distincția între cele două concepte astfel: armonizarea este asociată cu procesul de reducere a regulilor contabile contradictorii astfel încât să tindem către o mai bună comparabilitate a situațiilor financiare³¹, în timp ce convergența internațională reprezintă un proces care în cele din urmă se concretizează în adoptarea IAS/IFRS³². Cu alte cuvinte, armonizarea contabilă se realizează cu precădere în sfera sistemelor contabile naționale³³, iar convergența contabilă intervine în momentul în care se pune problema comparabilității cu referențialul internațional.

Indiferent de poziționarea sau valențele conceptuale ale armonizării ori convergenței contabile internaționale putem susține ideea conform căreia acest proces este unul menit să reducă diferențele existente la nivel internațional între sistemele de raportare financiară, astfel încât să se asigure un grad ridicat de comparabilitate și compatibilitate între situațiile financiare ale entităților economice. Scopul unui asemenea demers al organismelor de reglementare în domeniul contabilității este acela de a facilita mai buna comunicare a informației financiar-contabile, indiferent de locul geografic al producerii acesteia. Astfel, orice utilizator avizat al informației financiar-contabile să poată să descifreze mesajul transmis de o entitate economică prin intermediul raportărilor financiare. Oricum, dezbaterea privind problematica armonizării și/sau convergenței contabile internaționale este și va rămâne mult timp de acum încolo una de actualitate.

2.2. Conținutul obiectului contabilității

Contabilitatea este știința care elaborează și aplică postulate, principii și reguli, procedee și instrumente cu ajutorul cărora se asigură consemnarea, înregistrarea, analiza și controlul existenței și stării, a mișcării și transformării elementelor patrimoniale în expresie valorică, pe baza documentelor justificative, pe titulari de patrimoniu și pe perioade de gestiune.

Ca știință a *evidenței*, contabilitatea asigură înregistrarea într-o anumită ordine și pe baza unor principii normative a circuitului economic al patrimoniului.

Ca știință a *calculului economic*, contabilitatea măsoară și determină veniturile și cheltuielile ocazionate de activitățile economice și sociale desfășurate și determină rezultatele obținute.

Dimensiunea *analiză*, atribuită contabilității constă în faptul că aceasta descompune circuitul elementelor patrimoniale în părțile componente în vederea caracterizării și determinării influenței asupra rezultatelor obținute.

30 Chand P. și White M., A critique of the influence of globalization and convergence of accounting standards in Fiji, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 18, 2007, pag. 605–622

31 Choi F., Frost C. și Gary K., Op. cit., pag. 291

32 Wong P., Challenges and successes in implementing international standards: achieving convergence to IFRSs and IASs., *International Federation of Accountants*, 2004, pag. 1–28

33 Conform acestei abordări există posibilitatea ca procesul de armonizare să se manifeste între două sisteme contabile naționale, aparținând, spre exemplu, unor state vecine (ex. Australia și Noua Zeelandă)

Informațiile furnizate de către contabilitate stau la baza efectuării *controlului* asupra operațiunilor care au avut loc, asupra integrității elementelor patrimoniale și asupra eficienței activității desfășurate. Controlul asigură și atestă credibilitatea informațiilor contabile.

Conținutul obiectului contabilității îl constituie:

1. Mărimea și starea elementelor patrimoniale. Contabilitatea evidențiază, calculează, analizează, controlează existența elementelor patrimoniale pe categorii, pe sectoare de activitate, pe faze ale circuitului economic (aprovizionare, producție, desfășurare).

Contabilitatea trebuie să furnizeze informații amănunțite și concrete care să reflecte categoriile și tipurile de active patrimoniale existente la un moment dat, locul de păstrare, modul de utilizare, precum și starea în care se găsesc.

Pasivele patrimoniale (capitalurile proprii și datoriile) se cuprind în obiectul contabilității sub forma unor relații bănești ale unităților patrimoniale cu acționarii/asociații, cu alte unități și cu persoane fizice de la care și-au procurat activele.

2. Mișcarea și transformarea elementelor patrimoniale este studiată de către contabilitate sub aspectul modificărilor cantitative și calitative care au loc în volumul și structura activelor, capitalurilor proprii și datoriilor față de terți. Aceste mișcări pot fi simple și complexe.

Mișcările simple se compun din operațiunile de intrare și ieșire a elementelor patrimoniale, ce pot avea loc în interiorul unităților sau pot lua naștere în urma relațiilor cu terții.

Mișcările simple din interiorul unităților patrimoniale nu duc la schimbarea proprietarului și, ca urmare, nu dau naștere la raporturi de drepturi și obligații cu terții, deoarece:

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{INTRĂRILE} \\ \text{în gestiunea sau} \\ \text{unitatea primitoare} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{IEȘIRILE} \\ \text{din gestiunea sau} \\ \text{unitatea predătoare} \end{array}}$$

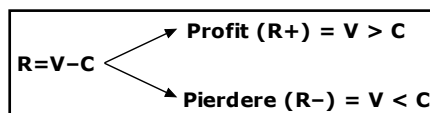
Mișcările simple între unitățile patrimoniale conduc la modificarea proprietarului și, ca urmare, generează drepturi și obligații între unitățile implicate. Mișcările simple pentru fiecare element patrimonial pot fi prezentate astfel:

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{EXISTENȚELE} \\ \text{INIȚIALE} \end{array}} + \boxed{\begin{array}{c} \text{INTRĂRILE} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{IEȘIRILE} \end{array}} + \boxed{\begin{array}{c} \text{EXISTENȚELE} \\ \text{FINALE} \end{array}}$$

Mișcările complexe sunt consecința faptului că majoritatea activităților desfășurate sunt consumatoare de bunuri economice care determină o cheltuială și producătoare de venituri.

3. Contabilitatea evidențiază performanțele activității desfășurate înregistrând cheltuielile și veniturile unităților patrimoniale. Cheltuielile măsoară eforturile făcute de entitate pentru realizarea obiectului ei de activitate, iar veniturile măsoară efectul obținut ca urmare a efortului făcut³⁴. Rezultatul final poate fi pozitiv, de îmbogățire (profit) sau negativ, de sărăcire (pierdere).

34 Epuran M., Băbăiță V., *Teoria generală a contabilității*, Editura Mirton, Timișoara, 2000, pag. 55.



Dacă în decursul unui exercițiu veniturile sunt mai mari decât cheltuielile creșterea activelor patrimoniale este mai mare decât creșterea datoriilor, iar diferența dintre acestea reprezintă profitul exercițiului care pentru restabilirea echilibrului patrimonial se adaugă la capitalurile proprii.

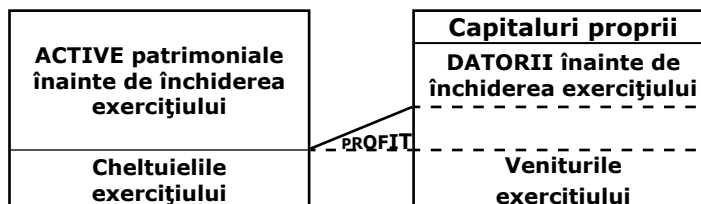


Figura nr.7: Mecanismul formării rezultatului exercițiului

2.3. Definirea și caracterizarea elementelor situațiilor financiare

2.3.1. Aspecte preliminare

Situațiile financiare

Elementele prin care o entitate patrimonială participă la procesul comunicării dintre ea și utilizatorii informațiilor contabile – existenți și potențiali – sunt reprezentate de **situațiile financiare**.

Conform noilor reglementări în domeniul contabilității, aplicabile începând cu data de 01 Ianuarie 2010³⁵ situațiile financiare ce trebuie prezentate de către o entitate prezintă următoarea structură:

Persoanele juridice care la data bilanțului depășesc limitele a două dintre următoarele 3 criterii, denumite în continuare **criterii de mărime**:

1. total active: 3.650.000 euro;
2. cifra de afaceri netă: 7.300.000 euro;
3. număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50

întocmesc **situații financiare anuale** care cuprind:

1. Bilanț;
2. Cont de profit și pierdere;
3. Situația modificărilor capitalului propriu;

35 OMFP nr. 3055 din 29.10.2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în M. O. nr.766 și 766 bis din 10.11.2009.

4. Situația fluxurilor de numerar;
5. Note explicative la situațiile financiare anuale.

Persoanele juridice care la data bilanțului nu depășesc limitele a două dintre criteriile de mărime prevăzute mai sus întocmesc **situații financiare anuale simplificate** care cuprind:

1. Bilanț prescurtat;
2. Cont de profit și pierdere;
3. Note explicative la situațiile financiare anuale simplificate.

Opțional, ele pot întocmi situația modificărilor capitalului propriu și/sau situația fluxurilor de numerar.

Situațiile financiare anuale, respectiv **situațiile financiare anuale simplificate** reprezintă un **tot unitar**.

Potrivit legii contabilității, situațiile financiare anuale trebuie însoțite de o declarație scrisă de asumare a răspunderii conducerii entității pentru întocmirea situațiilor financiare anuale în conformitate cu Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene.

O entitate care a întocmit **situații financiare anuale simplificate** va întocmi **situațiile financiare anuale** numai dacă, în două exerciții financiare consecutive, *depășește* limitele a două dintre cele trei criterii de mărime.

O entitate care a întocmit **situațiile financiare anuale** va întocmi **situații financiare anuale simplificate**, numai dacă, în două exerciții financiare consecutive *nu depășește* limitele a două dintre cele trei criterii de mărime.

Conform reglementărilor contabile în vigoare **situațiile financiare anuale (precum și cele simplificate)** trebuie să ofere o **imagine fidelă** a activelor, datoriilor, poziției financiare, profitului sau pierderii entității.

Situațiile financiare reprezintă **documente de raportare financiară periodică** ce indică la un moment dat nivelul, mărimea fluxurilor reale și monetare ale unei entități, provenite din relațiile sale cu exteriorul, respectiv din activitatea internă.

Elementele care definesc poziția financiară reflectată cu ajutorul bilanțului sunt activele, datoriile și capitalul propriu.

„Bilanțul este documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ, datorii și capital propriu ale entității la sfârșitul exercițiului financiar, precum și în celelalte situații prevăzute de lege³⁶. Bilanțul cuprinde toate elementele de activ și datorii grupate după natură și lichiditate, respectiv natură și exigibilitate”.

Structurile bilanțului legate în mod direct de evaluarea poziției financiare sunt definite astfel:

- a) **un activ** reprezintă o resursă controlată de către entitate ca rezultat al unor evenimente trecute și de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru entitate și al cărui cost poate fi evaluat în mod credibil;
- b) **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;
- c) **capitalul propriu** reprezintă interesul rezidual al acționarilor în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor sale.

Definițiile celor trei elemente ale poziției financiare se fundamentează pe categoria de **resurse economice controlate de entitate**. Este o fundamentare economică, care nu poate înlocui aspectul juridic, adică persoana juridică care are drepturi și obligații cu valoare economică privind resursele. Orice resursă controlată de entitate trebuie să dobândească o formă juridică. „Sau, altfel spus, în plan juridic orice resursă controlată, atrasă în circuitul economic, în măsura în care este investită și folosită, devine patrimoniu”³⁷.

2.3.2. Caracterizarea activelor

2.3.2.1. Caracterizarea generală a activelor.

Cadrul General (conceptual) elaborat de IASB precizează că beneficiile economice viitoare încorporate în active reprezintă potențialul de a contribui, în mod direct sau indirect, la fluxuri de numerar și echivalente de numerar către entitate. Acest potențial:

- ♦ poate fi un potențial productiv, care face parte din activitatea de exploatare a entității (construcții, utilaje, mijloace de transport, stocuri pentru producție etc.);
- ♦ poate fi transformat în numerar sau echivalente de numerar prin vânzarea produselor finite, a mărfurilor sau prin încasarea creanțelor;
- ♦ poate contribui la reducerea ieșirilor de numerar (rezultatele cercetărilor științifice contribuie la reducerea consumurilor de resurse și, prin aceasta, la reducerea prețurilor pentru aprovizionări sau pentru remunerarea salariaților).

Echivalentele de numerar sunt investiții foarte lichide, pe termen scurt, care sunt rapid convertibile în numerar (cum sunt efectele comerciale de încasat).

Beneficiile economice viitoare încorporate în active pot intra în entitate în mai multe moduri, deoarece un activ poate fi:

- a) utilizat separat sau împreună cu alte active pentru prestarea de servicii sau producția de bunuri destinate vânzării;
- b) schimbat cu alte active;
- c) utilizat pentru stingerea unor datorii;
- d) repartizat acționarilor entității.

Majoritatea activelor au o formă fizică (precum clădirile, utilajele, mijloacele de transport, stocurile de materii prime, materialele consumabile, produse finite, mărfuri, ambalaje etc.). Cu toate acestea, forma fizică nu este esențială pentru existența

37 Călin O., Ristea M., *Op. cit.*, pag. 12.

unui activ, deoarece și activele necorporale (brevetele, know-how-urile, drepturile de autor etc.) deținute și controlate de entitate pot aduce avantaje economice viitoare. Majoritatea activelor sunt asociate unui drept legal (drept de proprietate și de creanță). Dreptul de proprietate nu este esențial pentru existența unui activ. Un bun deținut pe baza unui contract de leasing (financiar) poate genera avantaje economice viitoare pentru entitatea care-l utilizează.

Activele sunt, de regulă, rezultatul unor tranzacții sau evenimente trecute (anterioare). Activele se pot obține și prin alte operațiuni sau tranzacții, cum sunt activele primite de la guvern sau de la comunitățile locale, ca urmare a unor programe care sprijină dezvoltarea economică a unei zone sau a unei ramuri economice (descoperirea de resurse minerale).

Ieșirile de numerar generează, de regulă, active fără ca cele două fluxuri să coincidă. Pot avea loc ieșiri de numerar, fără ca ele să genereze beneficii economice viitoare (plata unor penalități, plata unor cheltuieli etc.).

Recunoașterea activelor

Un activ este recunoscut în bilanț în momentul în care:

- este probabilă realizarea unor beneficii economice viitoare ca urmare a deținerii, utilizării, vânzării activului respectiv;
- activul respectiv are un cost sau o valoare care poate fi evaluat în mod credibil.

O tranzacție (sau un alt eveniment) nu este recunoscută în bilanț ca activ dacă este imposibil ca ea să genereze beneficii (avantaje) economice viitoare pentru entitate. O astfel de tranzacție este recunoscută în Contul de profit și pierdere ca o cheltuială.

Recunoașterea activelor în Bilanț are loc de regulă, concomitent cu recunoașterea unei datorii sau a unui venit în Contul de profit și pierdere (principiul conectării cheltuielilor la venituri).

2.3.2.2. Caracterizarea principalelor active patrimoniale

Activele patrimoniale pot fi grupate și clasificate după conținutul economic și natura lor, respectiv lichiditatea acestora.

În majoritatea țărilor din Europa continentală activele patrimoniale sunt prezentate în ordinea inversă a lichidității, fiind prezentate în bilanțul entității astfel:

A. Active imobilizate:

- A₁. Imobilizări necorporale;
- A₂. Imobilizări corporale;
- A₃. Imobilizări financiare.

B. Active circulante:

- B₁. Stocuri;
- B₂. Creanțe;
- B₃. Investiții financiare pe termen scurt;
- B₄. Disponibilități bănești.

C. Active de regularizare

Cheltuieli înregistrate în avans.

Pe lângă aceste categorii de active care sunt prezentate în mod explicit în bilanț, există și o categorie de elemente precum:

Amortizarea, ajustările pentru depreciere și pierdere de valoare și diferențele de preț care sunt recunoscute în bilanț, în mod implicit, prin corectarea valorii elementelor la care se referă. Această categorie de active este denumită **active rectificative**.

A. ACTIVELE IMOBILIZATE

Activele imobilizate sunt denumite și bunuri de investiții, active pe termen lung sau bunuri imobile. Activele imobilizate prezintă următoarele caracteristici:

- a) au o perioadă de utilizare și lichidare mai mare de un an;
- b) participă la desfășurarea mai multor circuite economice, nu se consumă și nu se înlocuiesc la prima utilizare;
- c) sunt fixate în activitatea unității patrimoniale, nefiind destinate direct comercializării.

Activele imobilizate sunt active generatoare de beneficii și deținute pe o perioadă mai mare de un an. Ele trebuie evaluate la costul de achiziție sau la costul de producție³⁸.

Beneficiile economice viitoare reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de numerar sau de echivalente de numerar către entitate. Potențialul poate fi unul productiv, fiind parte a activităților de exploatare ale entității.

Costul de achiziție sau costul de producție al activelor imobilizate cu durate limitate de utilizare economică trebuie redus cu ajustările de valoare calculate pentru a amortiza valoarea unor astfel de active, în mod sistematic de-a lungul duratelor de utilizare economică.

Prin durata de utilizare economică se înțelege durata de viața utilă, aceasta reprezentând:

- a) perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; sau
- b) numărul unităților produse sau a unor unități similare ce se estimează că vor fi obținute de entitate prin folosirea activului respectiv.

Activele imobilizate se diferențiază în trei grupe:

A.1. Imobilizări necorporale;

A.2. Imobilizări corporale;

A.3. Imobilizări financiare

A.1. Imobilizările necorporale (activele intangibile, nemateriale) cuprind toate acele valori economice (de investiții) care nu îmbracă forma fizică de bunuri materiale concrete.

Potrivit Standardelor Internaționale de Contabilitate (IAS 38) „un activ necorporal este un activ identificabil, nemonetar, fără suport material și deținut pentru utilizare în

procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative”.

Criteriile de recunoaștere în Bilanț pentru active sunt aplicabile și imobilizărilor necorporale și anume:

- 1) se estimează că vor genera beneficii economice pentru entitate și
- 2) costul activelor poate fi evaluat în mod credibil.

Imobilizările necorporale au următoarea structură³⁹:

- ♦ cheltuielile de constituire;
- ♦ cheltuielile de dezvoltare;
- ♦ concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare, cu excepția celor create intern de entitate;
- ♦ fondul comercial;
- ♦ alte imobilizări necorporale;
- ♦ avansurile și imobilizările necorporale în curs de execuție.

Activele necorporale

Un activ necorporal trebuie prezentat în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare.

Un activ necorporal trebuie scos din evidență la cedare sau atunci când nici un beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sa ulterioară.

1. Cheltuielile de constituire sunt cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea unei entități, cum ar fi: taxele și alte cheltuieli de înscriere și înmatriculare, cheltuielile privind emisiunea și vânzarea de acțiuni și obligațiuni, cheltuielile de prospectare a pieței, cheltuieli de publicitate și alte cheltuieli de această natură. Reglementările contabile românești prevăd posibilitatea imobilizării cheltuielilor de constituire și amortizarea lor într-o perioadă de până la 5 ani, cu obligația prezentării detaliate a acestora în notele explicative.

2. Cheltuielile de dezvoltare cuprind cheltuielile ocazionate de aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe menite să contribuie la realizarea de produse sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înaintea stabilirii producției de serie sau utilizării. Motivul activării acestor cheltuieli îl constituie înnoirile tehnologice care conduc la dezvoltarea entității, menținerea nivelului de competitivitate pe piață printr-o rată constantă a profitului (influențează evoluțiile viitoare ale entităților). Exemple de activități de dezvoltare sunt:

- a) proiectarea, construcția și testarea producției intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor și modelelor;
- b) proiectarea uneltelor și matrițelor care implică tehnologie nouă;
- c) proiectarea, construcția și operarea unei uzine pilot care nu este fezabilă din punct de vedere economic pentru producția pe scară largă;
- d) proiectarea, construcția și testarea unei alternative alese pentru aparatele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunătățite.

Recunoașterea cheltuielilor de dezvoltare se face dacă, și numai dacă, o entitate poate demonstra cumulativ următoarele elemente:

- a) fezabilitatea tehnică pentru finalizarea imobilizării necorporale, astfel încât aceasta să fie disponibilă pentru utilizare sau vânzare;
- b) intenția sa de a finaliza imobilizarea necorporală și de a o utiliza sau vinde;
- c) capacitatea sa de a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;
- d) modul în care imobilizarea necorporală va genera beneficii economice viitoare probabile;
- e) disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare și de altă natură adecvate pentru a completa dezvoltarea și pentru a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;
- f) capacitatea sa de a evalua credibil cheltuielile atribuibile imobilizării necorporale pe perioada dezvoltării sale.

Aceste cheltuieli se amortizează în general în maximum 5 ani.

Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz.

În cazul în care durata contractului sau durata de utilizare depășește cinci ani, aceasta trebuie prezentată în notele explicative, împreună cu motivele care au determinat-o.

Sumele înregistrate la "Cheltuieli de dezvoltare" trebuie explicate în notele explicative.

3. Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile, drepturile și activele similare cuprind cheltuielile ocazionate de achiziționarea brevetelor, licențelor, mărcilor de fabricație, know-how-urilor și a altor drepturi similare de proprietate industrială și intelectuală, inclusiv valoarea acestora aduse ca aport de către acționari/asociați sau primite gratuit.

Evaluarea și înregistrarea acestor imobilizări în contabilitate se face la costul de achiziție sau valoarea de aport (justă).

Concesiunea reprezintă contravaloarea dreptului de exploatare a unui bun, de exercitare a unei activități sau serviciu. Concesiunea ia naștere pe baza unui contract prin care o parte numită concedent cedează, contra plată, unei alte părți, denumită concesionar, pe o perioadă determinată, dreptul de exploatare a unui bun sau de executare a unei activități. Pe perioada concesiunii bunul rămâne proprietatea concedentului. Concesionarul datorează concedentului redevența, egală cu amortismentul bunului concesionat, precum și o anumită dobândă.

Concesiunile primite se reflectă ca imobilizări necorporale atunci când contractul de concesiune stabilește o durată și o valoare determinate pentru concesiune. Amortizarea concesiunii urmează a fi înregistrată pe durata de folosire a acesteia, stabilită potrivit contractului. În cazul în care contractul prevede plata unei redevențe/chirii, și nu o valoare amortizabilă, în contabilitatea entității care primește concesiunea, se reflectă cheltuiala reprezentând redevența/chiria, fără recunoașterea unei imobilizări necorporale.

4. Fondul comercial reprezintă cheltuielile efectuate pentru menținerea sau dezvoltarea potențialului de activitate al entității, cum ar fi: clientela, vadul comercial, firma, segmentul de piață, emblema, reputația, concurența și alte legături comerciale. Fondul comercial se înregistrează în contabilitate numai în cazul aducerii lui ca aport la capitalul social sau în cazul achiziționării de la terți.

Fondul comercial reprezintă diferența dintre costul de achiziție și valoarea justă la data tranzacției a părții din activele nete achiziționate. În caz contrar vorbim de fond

comercial negativ. Fondul comercial este tratat ca activ necorporal de regulă în situațiile financiare consolidate, în urma achiziției de către o întreprindere a acțiunilor altei entități.

Perioada de amortizare nu trebuie să depășească durata de utilizare a fondului comercial respectiv și nici într-un caz nu poate fi mai mare de 20 de ani de la data achiziției.

În cazul în care fondul comercial este tratat ca un activ - ca urmare a achiziției de către o entitate a acțiunilor altei entități - se au în vedere următoarele prevederi:

- a) fondul comercial se amortizează, de regula, în cadrul unei perioade de maximum cinci ani;
- b) totuși, entitățile pot să amortizeze fondul comercial în mod sistematic într-o perioadă de peste cinci ani, cu condiția ca aceasta perioadă să nu depășească durata de utilizare economică a activului și să fie prezentată și justificată în notele explicative.

5. Alte imobilizări necorporale

În cadrul altor imobilizări necorporale se înregistrează programele informatice create de entitate sau achiziționate de la terți, aduse ca aport la capitalul social sau primite cu titlu gratuit pentru necesitățile proprii de utilizare, precum și alte imobilizări necorporale (rețete, formule, modele, proiecte și prototipuri).

Aceste imobilizări necorporale se amortizează pe perioada probabilă de utilizare.

În cazul programelor informatice achiziționate împreună cu licențele de utilizare, dacă se poate efectua o separare între cele două active, acestea sunt contabilizate și amortizate separat.

6. Avansurile și imobilizările necorporale în curs de execuție.

Avansurile reprezintă creanțele entității față de furnizorii de imobilizări necorporale, pentru sumele acordate în vederea executării acestor active.

Imobilizările necorporale în curs de execuție reprezintă imobilizările necorporale neterminate până la sfârșitul perioadei, evaluate la costul de producție sau costul de achiziție, după caz.

A.2. Imobilizările corporale (activele tangibile, fixe)

Cuprind bunurile materiale de folosință îndelungată în activitatea unei entități.

Potrivit Standardelor Internaționale de Contabilitate (IAS 16) un activ corporal trebuie recunoscut în bilanț dacă se estimează că va genera beneficii economice pentru entitate și costul activului poate fi evaluat în mod credibil.

Imobilizările corporale reprezintă active care:

- a) sunt deținute pentru a fi utilizate în producția proprie de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;
- b) sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an⁴⁰;
- c) au o valoare mai mare decât limita prevăzută de reglementările legale.

În categoria imobilizărilor corporale intră: terenurile, amenajările de terenuri, construcțiile, instalațiile tehnice, mașinile, alte instalații, utilajele și mobilierul, imobilizările corporale în curs de execuție.

Aceste imobilizări corporale își pierd în timp din valoarea lor ca urmare a uzurii determinate de utilizarea lor, de acțiunea agenților naturali și a progresului tehnic. Constatarea contabilă a pierderii de valoare înregistrată de imobilizările corporale, cu excepția terenurilor și includerea sa în costuri poartă numele de amortizare.

1. Terenurile și amenajările de terenuri

Contabilitatea terenurilor se ține pe două categorii: terenuri și amenajări de terenuri.

Terenurile pot fi evidențiate pe următoarele categorii: terenuri construite, terenuri neconstruite, terenuri cu zăcăminte, terenuri agricole, terenuri silvice etc.

Amenajările de terenuri sunt investițiile efectuate și destinate punerii în valoare a terenurilor, lacurilor, bălților, altor elemente similare dar și sistemele de irigații, lucrările de acces, racordările la sursele de energie, desecările, terasările etc.

Amenajările de terenuri se amortizează.

2. Construcțiile cuprind hale, clădiri administrative, depozite, inclusiv instalațiile necesare (încălzire, telefon, energie, apă etc.) unde se desfășoară activitățile entității: producție, servicii, comerț, administrație etc.

3. Instalațiile tehnice, mijloacele de transport, animalele și plantațiile cuprind mașinile, utilajele și instalațiile de lucru, aparatele și instalațiile de măsurare, control și reglare, mijloacele de transport, animalele de muncă și plantațiile pe rod.

4. Mobilierul, aparatura birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale.

5. Avansurile acordate furnizorilor de imobilizări corporale și imobilizările corporale în curs de execuție cuprind creanțele entității față de furnizorii de imobilizări pentru sumele acordate în avans și imobilizările corporale primite de la terți și nerecepționale, respectiv investițiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză etc.

NOTĂ: În bilanț la poziția imobilizări corporale, respectiv necorporale sunt incluse și avansurile acordate pentru procurarea de imobilizări corporale și imobilizări necorporale. După conținutul economic aceste avansuri reprezintă creanțe ale unității față de furnizorii de imobilizări. Ele se vor concretiza în active imobilizate, motiv pentru care sunt încadrate în aceste grupe.

O imobilizare corporală trebuie prezentată în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare (**amortizare** – în situația în care există o depreciere ireversibilă sau **ajustare pentru deprecie** – dacă există o depreciere reversibilă).

Imobilizările corporale deținute în baza unui contract de leasing se evidențiază în contabilitate în funcție de natura contractului de leasing, stabilită potrivit legii, cu respectarea principiului prevalenței economicului asupra juridicului.

La recunoașterea în contabilitate a contractelor de leasing vor fi avute în vedere prevederile contractelor încheiate între părți, precum și legislația în vigoare. Entitățile care aplică principiul prevalenței economicului asupra juridicului vor ține cont și de cerințele acestuia. Înregistrarea în contabilitate a amortizării bunului ce face obiectul contractului se efectuează în cazul leasingului financiar de către locatar/utilizator, iar în cazul leasingului operational, de către locator/finanțator. Achizițiile de bunuri imobile și mobile, în cazul leasingului financiar, sunt tratate ca investiții, fiind supuse

amortizării pe o bază consecventă cu politica normală de amortizare pentru bunuri similare.

Conceptele cu privire la operațiunile de leasing pot fi definite astfel⁴¹:

Contractul de leasing este un acord prin care locatorul cedează locatarului, în schimbul unei plăți sau serii de plăți, dreptul de a utiliza un bun pentru o perioadă stabilită;

Leasingul financiar este operațiunea de leasing care transferă cea mai mare parte din riscurile și avantajele aferente dreptului de proprietate asupra activului;

Leasing operational este operațiunea de leasing ce nu intră în categoria leasingului financiar.

A.3. Imobilizările financiare (investițiile financiare pe termen lung)

Imobilizările financiare cuprind titlurile de valoare a căror posesie durabilă asigură realizarea unor venituri financiare sub forma dividendelor și a dobânzilor sau care permit exercitarea unui control asupra emitenților.

Imobilizările financiare cuprind acțiunile deținute la entitățile afiliate, împrumuturile acordate entitatilor afiliate, interesele de participare, împrumuturile acordate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare, alte investiții deținute ca imobilizări, alte împrumuturi.

Prin interese de participare se înțelege drepturile în capitalul altor entități, reprezentate sau nu prin titluri, care, prin crearea unei legături durabile cu aceste entități, sunt destinate să contribuie la activitățile entității. Deținerea unei părți din capitalul unei entități se presupune că reprezintă un interes de participare, atunci când depășește un procentaj de 20 %.

Imobilizările financiare recunoscute ca activ se evaluează la costul de achiziție sau valoarea determinată prin contractul de dobândire a acestora, iar cheltuielile necesare privind achiziționarea imobilizărilor financiare se înregistrează direct în cheltuielile de exploatare ale exercițiului.

Imobilizările financiare se prezintă în bilanț la valoarea de intrare mai puțin ajustările cumulate pentru pierdere de valoare.

Creanțele reprezentând împrumuturi acordate se înregistrează la valoarea sumelor acordate terților în baza unor contracte pentru care entitatea percepe dobânzi, potrivit reglementărilor legale.

La alte creanțe imobilizate se cuprind garanțiile, depozitele și cautiunile depuse de entitate la terți.

1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate reprezintă drepturile unității sub formă de acțiuni și alte titluri cu venit variabil deținute în capitalul altor unități, a căror deținere pe o perioadă îndelungată este considerată utilă. Deținerea acestor titluri de valoare permite exercitarea unei influențe notabile sau a unui control în gestiunea societăților emițătoare de titluri. Amortizarea participațiilor se realizează sub forma dividendelor distribuite din profitul obținut de unitatea emițătoare de titluri de participare.

41 OMFP nr.3055/2009, art.95.

Acțiuni deținute la alte entități sunt deținute la filialele din cadrul grupului sau pot fi deținute la societăți din afara grupului.

Grupul este format dintr-o societate-mamă și toate filialele ei.

Filiala este o întreprindere controlată de o altă întreprindere (de societatea-mamă).

Controlul înseamnă deținerea, direct sau indirect a mai mult de jumătate din drepturile de vot ale unei entități.

2. Interesele de participare reprezintă drepturile deținute în capitalul altei entități. Ele sunt deținute pe termen lung în scopul garantării contribuției la activitățile persoanei juridice respective. Ele cuprind investițiile în entități asociate și investițiile strategice.

Entitatea asociată este întreprinderea în care investitorul are o influență semnificativă și care nu este nici filială a acesteia, nici afiliată. Investitorul deține de la 20% până la 50% din acțiunile cu drept de vot ale entității asociate.

Investiția strategică reprezintă o participare de 10% până la 20% în capitalul altei societăți.

Investițiile sub 10% sunt considerate *interese minoritare*.

Dacă o societate deține controlul asupra altei societăți, aceasta din urmă este filială pentru societatea care deține controlul (societatea-mamă). Controlul reprezintă capacitatea de a conduce politicile financiare și operaționale ale unei societăți pentru a obține beneficii din activitatea ei.

3. Titlurile puse în nechivalență apar doar în Situațiile financiare anuale consolidate, în cazul în care consolidarea s-a realizat prin metoda punerii în echivalență.

4. Alte titluri imobilizate cuprind titlurile de valoare deținute pe o perioadă îndelungată, în capitalul social al altor entități diferite de entitățile afiliate și întreprinderile asociate.

5. Creanțele imobilizate cuprind drepturile entității pentru sumele împrumutate pe termen lung (mai mare de un an) altor entități.

Creanțele imobilizate au următoarea structură:

- creanțele legate de participații (respectiv creanțe legate de acțiunile deținute la entități afiliate și interesele de participare);
- împrumuturile acordate pe termen lung;
- alte creanțe imobilizate

Creanțele reprezentând împrumuturi acordate se înregistrează la valoarea sumelor acordate terților în baza unor contracte pentru care entitatea percepe dobânzi, potrivit reglementărilor legale.

Împrumuturile acordate pe termen lung reprezintă drepturile de creanță ale unității pentru sumele împrumutate pe termen lung altor unități (terților) la care nu deține titluri de valoare, în baza unor contracte pentru care se percep dobânzi, potrivit legii.

Alte creanțe imobilizate cuprind garanțiile, depozitele bancare pe termen lung sau în alte instituții financiare, cauțiunile depuse de unitate la terți, drepturile pentru bunurile predate în leasing financiar.

Se impune să clarificăm noțiunile de creanță, cauciune, garanție.

Creanța reprezintă dreptul creditorului de a primi la un anumit termen o sumă de bani sau alte bunuri ori valori de la debitori. Creanțele constituie un activ (un drept) pentru creditori și o datorie pentru debitori.

Cauțiunea se realizează pe baza unui contract prin care o persoană garantează pentru o altă persoană, față de terți, că va îndeplini ea obligațiile persoanei garantate în cazul în care aceasta nu respectă angajamentul.

Garanția se realizează tot pe bază de contract prin care o parte (garantul) garantează celeilalte părți (beneficiarul) executarea unei obligații. Garanția dă dreptul beneficiarului (creditorului) ca în cazul neexecutării obligației de către debitor să ceară scoaterea la licitație a bunurilor sau hârtiilor de valoare în vederea stingerii obligației semnate.⁴²

B. ACTIVELE CIRCULANTE

Sunt denumite și active curente sau bunuri mobile. Activele circulante cuprind toate activele de exploatare și cele de trezorerie a căror durată de lichidare este de până la un an. Activele circulante se caracterizează prin următoarele:

- ♦ nu rămân durabil într-o unitate patrimonială, perioada de rotație a lor este de regulă mai mică de un an;
- ♦ ele se află într-o continuă mișcare, schimbându-și forma materială și utilitatea în cadrul circuitului economic al patrimoniului (materie primă, produs finit, creanță, bani).

Cu ocazia finalizării fiecărui ciclu de exploatare, diferitele forme concrete de active circulante sunt înlocuite continuu cu altele. Astfel, în faza de aprovizionare activele circulante sub formă de bani se transformă în stocuri de materii prime, materiale auxiliare, piese de schimb. În procesul de producție stocurile de materii prime și materiale sunt consumate integral rezultând stocuri de producție neterminată, care după ultima operație de prelucrare devin produse finite. În faza de desfacere stocurile de produse finite se transformă în creanțe sau disponibilități bănești.

Standardul Internațional de Contabilitate (IAS 1) precizează că un activ trebuie clasificat ca un *activ circulant (curent)* atunci când:

- a) se așteaptă să fie realizat sau este deținut pentru vânzare sau consum în cursul normal al ciclului de exploatare al entității;

Ciclul de exploatare al unei entități cuprinde perioada de timp dintre achiziționarea materiilor prime care intră într-un proces de transformare și finalizarea acestora sub formă de numerar sau sub forma unui echivalent de numerar.

Echivalentul de numerar reprezintă investițiile financiare pe termen scurt, ușor convertibile în numerar și al căror risc de schimb a valorii este nesemnificativ.

- b) este deținut, în principal, în scopul comercializării sau pe termen scurt și se așteaptă să fie realizat în termen de 12 luni de la data bilanțului;
 - c) reprezintă numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricționată.
- Activele circulante trebuie evaluate la costul de achiziție sau costul de producție, după caz.

Ajustările de valoare se înregistrează pentru activele circulante în vederea prezentării acestora la cea mai mică valoare de piață sau, în circumstanțe speciale, la o altă valoare minimă atribuibilă acestora la data bilanțului.

Activele circulante, în raport cu forma concretă pe care o îmbracă și destinația lor în cadrul ciclului de exploatare, se împart în:

- B.1. Stocurile și producția în curs de execuție;*
- B.2. Creanțele sau valorile în curs de decontare;*
- B.3. Investițiile financiare pe termen scurt (Plasamentele);*
- B.4. Disponibilitățile bănești.*

B.1. Stocurile și producția în curs de execuție

Potrivit IAS 2 (Contabilitatea Stocurilor) stocurile sunt bunuri materiale (active):

- a) deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;
- b) în curs de transformare în cadrul procesului de producție, în vederea vânzării după finalizarea lor;
- c) deținute sub forma materiilor prime, materialelor consumabile și care urmează a fi folosite în cadrul procesului de producție sau pentru prestarea de servicii.

Stocurile sunt constituite din:

- 1) rezerve pentru producție:** materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, producția, lucrările și serviciile în curs de execuție;
- 2) rezervele pentru circulație:** semifabricatele destinate vânzării, produsele finite, mărfurile etc.

În cadrul stocurilor sunt cuprinse: materiile prime, materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, producția în curs de execuție, semifabricatele, produsele finite, mărfurile, ambalajele, animalele și păsările.

1. Materiile prime constituie substanța principală a produsului finit, participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, în forma lor inițială sau transformată. Exemple de materii prime: caolinul în industria de porțelan, lemnul în industria mobilei, făina în industria de panificație, laminatele sub formă de table și profile în industria constructoare de mașini.

2. Materialele consumabile participă sau ajută la procesul de fabricație sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit. Principalele materiale consumabile sunt:

a) Materialele auxiliare:

- ♦ se adaugă materiilor prime în scopul transformării lor, cum ar fi catalizatorii în industria chimică, drojdia în industria de panificație;
- ♦ contribuie la fabricarea produselor finite (ața, substanțele de lipit și de vopsit în industria de încălțăminte);
- ♦ sunt utilizate pentru asigurarea desfășurării în bune condiții a activității (lubrifi-anți, materiale de curățenie și întreținere etc.).

b) Combustibilii iau parte direct sau indirect la procesele care au loc într-o unitate patrimonială. În funcție de rolul și destinația lor deosebim:

- ♦ **combustibilii tehnologici**, care se adaugă materiilor prime pentru a ajuta la transformarea acestora (cocsul folosit în furnale pentru a ajuta la topirea și transformarea minereurilor);
- ♦ **combustibilii energetici** sunt utilizați fie la producerea energiei electrice și termice (păcura, cărbunele, gazul metan consumate de către cazanele de aburi), fie pentru punerea în mișcare a unor utilaje și mașini (benzina, motorina etc.);

♦ **combustibilii gospodărești** utilizați pentru încălzirea și iluminatul locurilor de muncă sau pentru alte nevoi neindustriale.

c) **Piese de schimb** servesc pentru înlocuirea unor componente ale mașinilor și utilajelor în vederea repunerii acestora în funcțiune.

În categoria materialelor consumabile mai sunt incluse: materialele pentru ambalat, semințele și materialele de plantat, furajele utilizabile în activitatea unităților agricole, precum și alte materiale consumabile.

3. Materialele de natura obiectelor de inventar reprezintă bunurile care fie au o valoare mai mică decât limita reglementară pentru a fi considerate imobilizări corporale, indiferent de durata lor de utilizare, fie au o durată de utilitate mai mică de un an, indiferent de valoarea lor. Sunt asimilate obiectelor de inventar: echipamentul de protecție, echipamentul de lucru, îmbrăcămintea specială, sculele, mobilierul mărunț, instrumentele, mecanismele, dispozitivele și verificatoarele cu destinație specială, matrițele și modelele folosite la fabricarea anumitor produse și alte obiecte asimilate.

4. Producția în curs de execuție (producția neterminată) este reprezentată de bunurile în curs de transformare, care ocupă o poziție intermediară, fie între materie primă și semifabricat, fie între semifabricat și produs finit. Producția în curs de execuție și serviciile care nu au parcurs toate fazele de execuție își măresc valoarea treptat pe măsura încorporării în ele a noi consumuri de materiale și manoperă până la finalizarea lor.

5. Semifabricatele sunt bunurile care:

- ♦ au parcurs un număr de faze tehnologice, au suferit un anumit grad de prelucrare, și
- ♦ au fost recepționate, urmând a fi prelucrate în continuare în unitate sau vândute către terți. Semifabricatele pot fi din producție proprie sau achiziționate din afară și pot fi destinate fie consumului intern, fie vânzării. De exemplu: talpa și pielea în industria de încălțăminte.

6. Produsele finite sunt reprezentate de bunurile materiale care au parcurs toate fazele procesului tehnologic, corespund normelor de calitate, au fost recepționate și pentru care s-au întocmit documentele de predare către depozite sau magazine.

7. Produsele reziduale sunt reprezentate de rebuturi, materiale recuperabile și deșeuri.

8. Mărfurile reprezintă bunurile materiale achiziționate de la terți în vederea revânzării lor ca atare sau bunurile fabricate în unitate și trecute în magazinele proprii de desfacere cu amănuntul.

9. Ambalajele sunt bunuri materiale folosite pentru protejarea altor bunuri, pe timpul transportului, manipulării sau depozitării.

Ambalajele se clasifică în:

- a) ambalaje de circulație: saci, cutii, pungi, containere, recipiente, sticle, borcane etc.
- b) ambalaje de producție: cutii de conserve, tuburi pentru pasta de dinți, fiole pentru medicamente, flacoane pentru parfumuri etc.

În funcție de valoarea și durata lor de utilizare, unele ambalaje sunt incluse în categoria imobilizărilor corporale sau la materiale de natura obiectelor de inventar.

10. Animalele și păsările sunt reprezentate de animalele și păsările născute ori achiziționate și cele tinere de orice fel (viței, miei, porci, mânji etc.) crescute și

folosite pentru reproducție, pentru producția de lână, lapte, carne, blănuri, animalele și păsările la îngrășat, coloniile de albine. Nu sunt incluse în această categorie animalele de muncă, cuprinse în categoria imobilizărilor corporale.

În cadrul stocurilor se includ și bunurile aflate în custodie, pentru prelucrate sau în consignatie la terți. Acestea se înregistrează distinct în contabilitate, pe categorii de stocuri.

Sunt reflectate distinct în contabilitate **stocurile în curs de aprovizionare** care cuprind stocurile cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare.

B.2. Creanțele sau valorile în curs de decontare

Creanțele reprezintă valorile economice avansate temporar de către titularul de patrimoniu (creditor) altor persoane fizice sau juridice (debitori) și pentru care urmează să se primească un echivalent valoric. Acest echivalent poate fi reprezentat de o sumă de bani, un bun, o lucrare sau un serviciu.

Exemplu: pentru mărfurile vândute clienților, echivalentul valoric constă într-o sumă de bani egală cu valoarea mărfurilor facturate. Pentru un avans în bani acordat furnizorilor echivalentul valoric constă într-un bun, o lucrare sau un serviciu. Pentru un avans în bani acordat salariaților care se deplasează în interes de serviciu, echivalentul valoric primit constă din munca prestată în timpul deplasării care este evaluată prin însumarea cheltuielilor privind transportul, cazarea și diurna delegatului.

În categoria activelor circulante (curente) se includ doar creanțele a căror scadență este mai mică de un an. Creanțele pe termen lung sunt incluse în categoria activelor imobilizate.

Creanțele prezintă următoarea structură:

- ♦ creanțe comerciale;
- ♦ creanțe sociale;
- ♦ creanțe fiscale;
- ♦ creanțe legate de asociați și unitățile din grup;
- ♦ creanțe diverse.

1. Creanțele comerciale

Acest tip de creanțe iau naștere fie din operațiile de cumpărare de stocuri, fie din operațiile de vânzare de bunuri, lucrări sau servicii.

a) Avansurile acordate furnizorilor (furnizori-debitori) reprezintă drepturile de creanță ale entității față de furnizorii de bunuri și servicii pentru avansurile și acconturile acordate acestora.

Dacă aceste sume sunt acordate înaintea începerii execuției unei comenzi sau a unui contract ele sunt denumite **avansuri**, iar dacă sunt acordate după executarea parțială a comenzilor sau contractelor sunt denumite **acconturi**. Avansurile și acconturile reprezintă de fapt niște împrumuturi sau finanțări temporare înainte ca datoria față de furnizori să existe. Aceste avansuri generează drepturi de creanță față de furnizori.

b) Clienții ocupă ponderea cea mai însemnată în cadrul creanțelor. Acest tip de creanțe apar în urma procesului de desfacere, datorită sistemului de încasări și plăți fără numerar. Bunurile sunt livrate, iar serviciile și lucrările sunt facturate clienților,

urmând a fi încasate ulterior. Până la încasarea acestor valori unitatea are creanțe față de clienții săi.

Clienții reprezintă creanțele față de terți determinate de vânzarea pe credit a bunurilor materiale și serviciilor care fac obiectul activității entității.

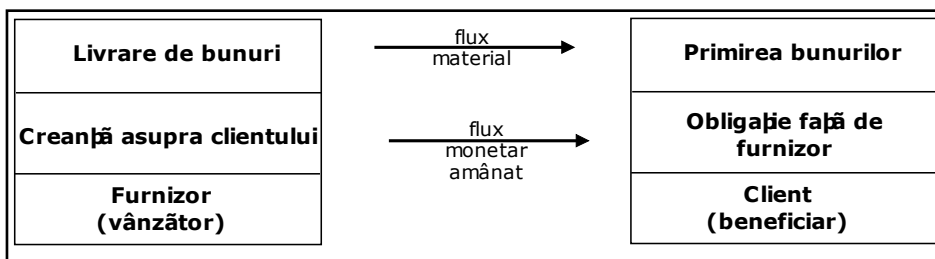


Figura nr.8: Fluxul generator de creanțe

Pentru asigurarea unei imagini fidele asupra poziției financiare și a sincerității informațiilor furnizate de către contabilitate clienți neîncasați la scadență, aflați în imposibilitate de plată, se evidențiază distinct la poziția clienți incerti sau în litigiu.

c) Efecte comerciale de primit

Sunt asimilate clienților creanțele privind efectele comerciale de primit. Acestea reprezintă titluri de valoare negociabile care atestă existența unei creanțe în cadrul relațiilor comerciale ce poate fi decontată imediat sau pe termen scurt. Ele circulă sub diferite denumiri, cum ar fi: înscrisuri, polițe, cambii, bilete la ordin etc.

Efectele de primit de la clienți sunt drepturi de creanță asupra clienților care au acceptat să își onoreze obligațiile pe baza unui credit cambial. Fiind negociabile, ele pot fi cedate, vândute ori transmise.

EXEMPLU

Entitatea a vândut produse finite unui client și dorește confirmarea în scris a capacității de plată a acestuia. Ea va solicita semnarea de către client a unei trate sau va primi sub semnătura clientului un bilet la ordin. Aceste efecte pot fi decontate la scadența înscrisă în cadrul lor; pot fi scontate imediat la bancă, situație în care banca devine proprietarul efectului și va încasa la scadență creanța de la client; pot fi valorificate ca titluri de valoare la bursa de valori ori transferate altei persoane ca drepturi de creanță.

d) **Clienți – facturi de întocmit** reflectă valoarea bunurilor livrate și a serviciilor prestate către clienți pentru care nu s-au întocmit facturi la sfârșitul lunii.

2. Creanțele sociale provin din relațiile de decontare ale unității cu salariații și organismele de asigurări și protecție socială, cum ar fi:

- ♦ avansuri acordate personalului;
- ♦ alte creanțe în legătură cu personalul;
- ♦ alte creanțe sociale.

3. Creanțele fiscale reprezintă drepturile unității față de stat pentru impozitele plătite în plus (impozitul pe profit plătit în plus), taxe plătite în plus, subvenții etc. În contabilitate aceste creanțe sunt individualizate sub următoarele **forme**:

- ♦ impozitul pe profit plătit în plus;

- TVA de recuperat;
- TVA deductibilă;
- TVA neexigibilă din cumpărări;
- subvenții;
- alte creanțe față de bugetul statului.

4. Creanțele legate de asociați și unitățile din cadrul grupului

Din această categorie fac parte:

a) Decontările cu asociații privind capitalul reprezintă drepturile de creanță asupra acționarilor sau asociaților care au acceptat să participe la constituirea sau majorarea capitalului social și care nu au vărsat integral contribuțiile la care s-au angajat;

b) Creanțele în cadrul grupului reprezintă drepturile unității față de alte unități din cadrul grupului pentru valorile transmise acestora: sume virate, materii prime, materiale consumabile livrate, mărfuri etc., imobilizări corporale și necorporale cedate, dividendele de încasat pentru titluri de participare etc.

5. Creanțele diverse reprezintă drepturile unității față de debitorii diverși din vânzări de imobilizări, vânzări de titluri de plasament, pagube materiale etc. În categoria creanțelor diverse pot fi incluse și **creanțele din sume în curs de clarificare**. Acestea nu pot fi înregistrate la alte elemente de activ sau pe cheltuieli, fiind necesare cercetări sau lămuriri suplimentare.

În sfera creanțelor sunt incluse și valorile și dobânzile de încasat, respectiv avansurile pentru deplasare. Primele cuprind creanțele privind cecurile de încasat, efectele de încasat, cupoanele de încasat detașabile din titlurile de valoare privind drepturile la dividende sau dobânzi, dobânzile neîncasate (neexigibile) la închiderea exercițiului. Opinia pentru includerea acestora în categoria creanțelor și nu a disponibilităților bănești este motivată de faptul că acestea nu au gradul de lichiditate propriu disponibilităților bănești.

B.3. Investițiile financiare pe termen scurt

În categoria investițiilor financiare pe termen scurt se includ:

- acțiuni deținute la entitățile afiliate;
- instrumente de trezorerie;
- alte investiții financiare pe termen scurt.

1. Titlurile de plasament cuprind titlurile de valoare achiziționate în vederea realizării unui câștig pe termen scurt. Ele cuprind acțiunile și obligațiunile dobândite pe termen scurt în vederea realizării unui câștig sau unui plus de valoare în momentul vânzării lor. Câștigul sau plusul de valoare se realizează prin diferența dintre prețul de vânzare mai mare și prețul de cumpărare al acestor titluri mai mic. Diferența față de titlurile de participare a căror posesiune este pe o perioadă mai mare de un an, constă în faptul că perioada de lichidare a titlurilor de plasament nu depășește un an.

Din categoria titlurilor de plasament fac parte:

- acțiunile deținute la entitățile afiliate pe termen scurt;
- acțiunile altor societăți procurate în vederea efectuării de operațiuni speculative prin revânzare;
- obligațiuni emise și răscumpărate ulterior, în vederea amortizării;
- obligațiuni ale terților cumpărate pentru realizarea unui profit pe termen scurt.

2. Instrumentele de trezorerie reprezintă titlurile de valoare achiziționate în scopul protejării disponibilităților bănești sau al realizării unor operațiuni speculative. Protejarea sau acoperirea disponibilităților bănești împotriva fenomenelor inflaționiste se face luând în calcul variația puterii de cumpărare a monedei naționale (riscul de schimb) și rata dobânzii (riscul dobânzii).

Din categoria instrumentelor de trezorerie fac parte bonurile de tezaur și certificatele substitutive de devize.

a) *Bonurile de tezaur* se folosesc în cadrul relațiilor de credit dintre stat și populație, bănci, agenți economici. Statul emite aceste titluri pe baza cărora se împrumută pe termen scurt. Bonurile de tezaur obținute sunt purtătoare de dobânzi.

b) *Certificatele substitutive de devize* se utilizează pentru deplasările în afara țării (certificat de depozit sau de călătorie). Titularii acestora beneficiază de valută când se află într-o altă țară.

3. Alte investiții financiare pe termen scurt

Din această categorie fac parte: bonurile de subscriere automată, certificate de investitor, drepturi de trageră, depozitele bancare pe termen scurt etc.

La intrarea în entitate, **investițiile pe termen scurt** se evaluează la costul de achiziție, prin care se înțelege prețul de cumpărare, sau la valoarea stabilită potrivit contractelor. Investițiile pe termen scurt se evaluează la ieșirea din entitate în conformitate cu una dintre metodele de evaluare a stocurilor la ieșirea din gestiunea entității.

Pentru deprecierea investițiilor deținute ca active circulante, la sfârșitul exercițiului financiar, cu ocazia inventarierii, pe seama cheltuielilor, se reflectă ajustări pentru pierdere de valoare.

La sfârșitul fiecărui exercițiu financiar, ajustările pentru pierderile de valoare reflectate se suplimentează, diminuează sau anulează, după caz. La ieșirea din entitate a investițiilor pe termen scurt, eventualele ajustări pentru pierderi de valoare se anulează.

B.4. Disponibilitățile bănești

Cuprind valorile economice care îmbracă forma sau îndeplinesc funcția de bani. Din această categorie fac parte:

- numerarul (în lei și în devize) aflat în casieria entității;
- disponibilitățile bănești din conturile curente și depozite la bănci (în lei și în devize);
- acreditivele;
- alte valori de trezorerie etc.

Cu ajutorul disponibilităților bănești se efectuează operațiuni de încasări și plăți, care pot fi în numerar și prin decont bancar (fără numerar).

Încasările și plățile în numerar se fac într-o anumită limită valorică stabilită prin norme legale.

Încasările și plățile fără numerar (prin decontări bancare) ocazionalizează un ansamblu de operațiuni bancare prin intermediul cărora sumele se transferă din contul de disponibilități la bancă al unității plătitoare în contul de disponibilități la bancă al unității încasatoare (beneficiare).

Decontările fără numerar prezintă următoarele avantaje:

- contribuie la reducerea necesarului de monedă în circulație;
- scad cheltuielile cu emiterea, transportul, manipularea și paza banilor;

- ♦ asigură o eficiență sporită măsurilor antiinflaționiste pe care le ia statul;
- ♦ ușurează munca de control financiar.

1. Numerarul reprezintă mijloacele bănești aflate în casieria proprie și desinate unor plăți mărunte și urgente.

2. Disponibilitățile din conturile deschise la bănci reprezintă sumele deținute la bancă în conturi curente sau în depozite pe termen scurt (sub un an). Aceste disponibilități servesc pentru efectuarea diferitelor plăți, pentru alimentarea acreditivelor, a casieriiilor cu numerar etc. Reîntregirea acestor disponibilități se face prin intermediul încasărilor de la clienți, al depunerilor de numerar din casierie, al creditelor contractate de la bănci etc.

3. Acreditivle reprezintă mijloacele bănești rezervate la bancă într-un cont distinct, deschis la dispoziția unui furnizor. Aceste sume sunt rezervate furnizorului respectiv pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii. Acreditivle garantează plata acestora în favoarea furnizorului. Acreditivle se pot deschide în lei sau în valută.

4. Alte valori de trezorerie

Din această categorie fac parte:

- ♦ timbrele fiscale și poștale;
- ♦ biletele de tratament și odihnă;
- ♦ tichetele și biletele de călătorie;
- ♦ bonurile valorice și tichetele de masă;
- ♦ alte valori.

Ele sunt achiziționate de entitate și folosite pentru necesitățile sale.

Din categoria disponibilităților bănești fac parte și avansurile de trezorerie. Acestea reprezintă disponibilitățile bănești repartizate și folosite spre a fi girate de către administratorii sau angajații subordonați din cadrul subunităților entității dispersate teritorial.

Până la folosire, din punct de vedere economic, ele reprezintă creanțe ale entității.

C. ACTIVELE DE REGULARIZARE (TRANZITORII)

Din categoria activelor de regularizare fac parte cheltuielile înregistrate în avans.

Cheltuielile înregistrate în avans cuprind acele cheltuieli care nu pot fi încorporate în rezultatul exercițiului curent, și care se „stochează” provizoriu în bilanț, urmând a influența rezultatele exercițiilor viitoare. Această delimitare a cheltuielilor este impusă de aplicarea principiului independenței exercițiului.

Din categoria cheltuielilor înregistrate în avans fac parte chiriile plătite în avans, abonamentele, taxele de locațiune, primele de asigurare și dobânzile plătite anticipat, cheltuielile pentru reparații capitale neprevăzute, cheltuielile privind organizarea șantierului etc.

Sunt considerate cheltuieli înregistrate în avans și achizițiile de certificate de emisii de gaze cu efect de seră, efectuate în cursul perioadei curente, dar care sunt aferente unei perioade ulterioare, urmând a se recunoaște drept cheltuieli ale perioadelor viitoare în care urmează a se utiliza.

Cheltuielile înregistrate în avans reprezintă o creanță a exercițiului curent asupra exercițiului următor. În exercițiul când se face plata ele sunt considerate active iar în exercițiile viitoare ele sunt cheltuieli ale exercițiului respectiv.

D. ACTIVELE RECTIFICATIVE

Reprezintă poziții bilanțiere care corectează prin adunare sau scădere valoarea activelor la care se referă. Cu ajutorul lor se determină valoarea reală a activelor. Activele rectificative reflectă pierderi de valoare datorate unei depreciere ireversibile, respectiv unei depreciere reversibile (pierdere potențială). Aceste active rectificative sunt impuse de folosirea unor valori de înregistrare (valori contabile) în locul valorilor reale.

Din categoria activelor rectificative fac parte: amortizările, ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare a activelor și diferențele de preț.

1. Amortizările exprimă reducerile de valoare privind activele imobilizate ca rezultat al folosirii sau nefolosirii acestora.

Imobilizările necorporale și corporale au o folosință îndelungată. Cheltuielile cu procurarea lor nu sunt suportate în exercițiul în cadrul căruia au fost cumpărate. Valoarea imobilizărilor trebuie fracționată pe exercițiile în care sunt utilizate.

Repartizarea cheltuielilor cu procurarea acestor imobilizări pe întreaga durată probabilă de utilizare a lor este denumită amortizare. Se amortizează imobilizările corporale (mai puțin terenurile) și imobilizările necorporale.

Amortizarea se delimitează în mai multe ipostaze:

- Constată deprecierea activelor imobilizate ca urmare a uzurii fizice și morale, diminuând valoarea de înregistrare (valoarea contabilă netă) a acestora;
- Este o cheltuială cu imobilizările, influențând rezultatele financiare;
- Amortizarea se include în costul producției iar după vânzarea acesteia se recuperează, fiind o sursă de autofinanțare. Amortizarea constituie o cale de reînnoire a imobilizărilor.

Amortizarea corectează prin scădere valoarea contabilă de intrare a imobilizărilor.

Valoarea recuperabilă anual pe baza amortizării se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a imobilizărilor corporale și necorporale.

Entitățile amortizează imobilizările corporale și necorporale utilizând unul din următoarele sisteme de amortizare:

- amortizarea liniară;
- amortizarea degresivă;
- amortizarea accelerată.

Conform sistemului de **amortizare liniară**, valoarea unei imobilizări se recuperează în mod egal pe întreaga durată de utilizare economică a respectivului activ imobilizat (durata de viață utilă).

Sistemul de **amortizare degresivă** prevede recuperarea unei investiții efectuate pe o durată de timp determinată, luând în calcul influența uzurii morale a respectivului activ imobilizat sau nu. Dacă se are în vedere influența uzurii morale, atunci durata de recuperare a investiției efectuate este mai mică decât durată de utilizare economică. Indiferent de opțiunea aleasă, valoarea recuperabilă aferentă fiecărui exercițiu financiar descrește în mod gradual de la primul an de amortizare, până la ultimul.

Pe baza unui sistem de **amortizare accelerată**, recuperarea unei investiții se realizează în proporție de 50% (din valoarea de intrare) în primul an de funcționare a respectivului activ imobilizat, urmând ca pe parcursul perioadei rămase din durată de utilizare economică să fie recuperată cealaltă parte a imobilizării, utilizând sistemul de amortizare liniar.

Prin **durata de utilizare economică** se înțelege **durata de viață utilă**, aceasta reprezentând:

- a) perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; sau
- b) numărul unităților produse sau a unor unități similare ce se estimează că vor fi obținute de entitate prin folosirea activului respectiv⁴³.

Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale se reflectă în contabilitatea entității ca o cheltuială curentă a fiecărui exercițiu financiar.

$$\boxed{\text{Valoarea contabilă netă}} = \boxed{\text{Valoarea de intrare}} - \boxed{\text{Amortizarea}}$$

Prin **valoare contabilă netă** se înțelege valoarea de intrare, mai puțin amortizarea și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare, cumulate.

2. Ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare

Se constituie în cazul în care se constată o diminuare reversibilă a valorii unor active. Ele se constituie pe seama cheltuielilor, influențând rezultatele activității. Aceste ajustări asigură mijloacele necesare pentru a face față unor cheltuieli viitoare. Astfel de ajustări sunt necesare pentru acoperirea deprecierei valorii terenurilor, reducerea cursului la bursă al titlurilor de participare, crearea stocurilor fără mișcare sau cu mișcare lentă, creanțe neacoperite total sau parțial datorită insolabilității clienților. Ajustările pentru depreciere reprezintă active rectificative care corectează prin scădere valoarea de intrare a stocurilor, creanțelor, titlurilor de plasament, imobilizărilor. Constituirea ajustărilor pentru depreciere este impusă de aplicarea principiului prudenței. Se înregistrează ajustări dacă pierderea de valoare este sigură și se poate estima credibil mărimea ei. Ele se constituie pe seama cheltuielilor, influențând rezultatele activității. Pe această cale se asigură mijloacele necesare pentru a face față unor cheltuieli viitoare sau pentru a compensa reducerea încasărilor din creanțe. La sfârșitul fiecărui exercițiu ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare a activelor se corectează, majorându-se sau micșorându-se în raport cu valoarea activelor ce formează obiectul deprecierei:

$$\boxed{\text{Ajustarea pentru depreciere}} = \boxed{\text{Valoarea contabilă}} - \boxed{\text{Valoarea realizabilă sau valoarea recuperabilă}}$$

La producerea pierderii sau la ieșirea activelor, ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare corespunzătoare se anulează, virându-se la venituri.

3. Diferențele de preț corectează prin adunare sau scădere valoarea activelor circulante, respectiv a stocurilor. Ele apar datorită folosirii pentru înregistrarea stocurilor a altor valori numite valori de înregistrare, decât cele reale (costul de achiziție sau costul de producție). Se folosește de exemplu costul standard, costul de producție prestabilit, prețul cu amănuntul. Diferențele față de costul de achiziție sau costul de

43 OMFP nr.3055/2009, art.68.

producție se înregistrează în conturile de diferențe de preț. Repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieșite și asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:

$$\text{Coeficient de repartizare} = \frac{\text{Soldul inițial al diferențelor de preț} + \text{Diferențe de preț aferente intrărilor în cursul perioadei}}{\text{Soldul inițial al stocurilor la preț de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare}} \times 100$$

Acest coeficient se înmulțește cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune la preț de înregistrare, iar sumele rezultate se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieșite.

2.3.3. Caracterizarea pasivelor

2.3.3.1. Delimitări conceptuale

Pasivele reprezintă resursele de finanțare a bunurilor economice. Pasivele sunt resurse financiare obținute de la proprietari și de la terți sau resurse create de entitate din activitatea desfășurată (prin autofinanțare).

Clasificarea pasivelor patrimoniale se face după două criterii: modul de constituire (natură și proveniență) și exigibilitatea lor (termenul de decontare mai mare sau mai mic de un an).

Pentru procurarea bunurilor economice o entitate folosește finanțarea proprie și finanțarea străină. Finanțarea proprie este făcută de titularul de patrimoniu prin contribuția sa la capitalul individual sau capitalul social și prin autofinanțare (capitalizarea profiturilor). Finanțarea străină se face de către terți. Aceștia împrumută capitalurile lor sub forma creditelor bancare, împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni, creditelor comerciale etc.

Pasivele patrimoniale au următoarea structură:

A. Capitalurile proprii

B. Provizioanele

C. Datoriile

D. Pasivele de regularizare

2.3.3.2. Caracterizarea principalelor pasive

A. Capitalurile proprii (situație netă, activ net contabil)

Capitalurile proprii reprezintă resursele financiare atrase de la proprietari (acționarii sau asociații unității) precum și cele constituite din profiturile obținute. Cadrul General conceptual definește capitalul propriu ca interesul rezidual al proprietarilor în activele unei entități, după deducerea tuturor datoriilor sale. După cum se știe:

$$\text{Activele} = \text{Pasivele}$$

sau

$$\begin{aligned} \text{Activele} &= \text{Capitalurile proprii} + \text{Datoriile} \\ \text{Capitalurile proprii} &= \text{Activele} - \text{Datoriile} \end{aligned}$$

În literatura de specialitate capitalul propriu este abordat în două ipostaze:

1. reprezintă o estimare contabilă a valorii drepturilor de proprietate ale investitorilor în entitate;
2. reprezintă datoria entității față de proprietari (situația netă).

Din structura capitalurilor proprii fac parte:

- A.1. Capitalul (individual sau social)*
- A.2. Primele legate de capital*
- A.3. Rezervele din reevaluare*
- A.4. Rezervele*
- A.5. Rezultatul exercițiului financiar*
- A.6. Rezultatul reportat*

Capitalurile proprii reprezintă dreptul acționarilor/asociaților asupra activelor unei entități, după deducerea tuturor datoriilor.⁴⁴

A.1. Capitalul individual sau social

Se constituie la înființarea societăților comerciale prin aportul personal al proprietarului sau al asociaților/acționarilor. Capitalul social constituie o condiție a existenței și funcționării unei societăți comerciale.

Aportul poate fi în numerar sau în natură (imobilizări, stocuri etc.)

Capitalul social reprezintă valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale apportate, generând drepturi ale proprietarilor asupra activelor.

La entitățile individuale, constituirea capitalului are loc pe calea aportului personal al proprietarului, iar la societățile comerciale prin aportul acționarilor/asociaților.

Capitalul social cuprinde:

1. Capitalul social subscris și nevărsat;
 2. Capitalul social subscris și vărsat;
 1. *Capitalul social subscris și nevărsat* reflectă partea din capitalul care, deși a fost subscrisă, nu a fost încă pusă la dispoziția entității.
 2. *Capitalul social subscris și vărsat* reflectă partea din capitalul subscris care a fost pusă la dispoziția entității.
 3. *Patrimoniul regiilor autonome* reprezintă un caz atipic al capitalurilor proprii. El reflectă dreptul de proprietate al statului asupra bunurilor aflate în administrarea regiilor autonome. Se compune din:
 - a) patrimoniul propriu al regiei, format din bunurile care la data înființării regiei trec efectiv în patrimoniul acesteia;
 - b) patrimoniul public, constituit din bunurile aflate în proprietate publică, dar în administrarea regiei. De exemplu: bogățiile solului și subsolului, spațiul aerian, căi de comunicații, marea teritorială etc.
- Pe parcursul desfășurării activității unei entități au loc operațiuni de majorare și de reducere a capitalului social.

Majorarea capitalului social se face prin emisiunea de noi acțiuni sau părți sociale, cu aporturi noi în bani și/sau în natură de către întreprinzători și prin operațiuni

44 OMFP nr.3055/2009, art.239.

interne de capitalizare (încorporarea de rezerve, capitalizarea profitului exercițiului precedent, transformarea de obligațiuni în acțiuni etc.).

Reducerea capitalului se efectuează prin:

- rambursarea către acționari sau asociați a unei părți din capital, atunci când societatea îl consideră prea mare în raport cu volumul activității desfășurate;
- acoperirea pierderilor înregistrate în decursul exercițiilor financiare anterioare.

A.2. Primele legate de capital

Sunt generate de operațiunile de creștere a capitalului prin noi aporturi, prin emisiuni de acțiuni, prin fuziuni sau prin conversia obligațiunilor în acțiuni.

Primele legate de capital cuprind:

- primele de emisiune;
- primele de fuziune;
- primele de aport;
- primele de conversie a obligațiunilor în acțiuni.

a) Primele de emisiune apar în cazul majorării capitalului social prin emisiunea de noi pachete de acțiuni fiind reprezentate de diferența dintre prețul de emisiune al noilor acțiuni (mai mare) și valoarea nominală a acțiunilor (mai mică).

b) Primele de fuziune/divizare apar în cazul fuzionării/divizării societăților comerciale, operațiune care presupune emisiunea de noi acțiuni. Primele de fuziune/divizare se determină ca diferență între valoarea matematică (contabilă) a acțiunilor și valoarea nominală a acestora.

c) Primele de aport survin în cazul creșterii capitalului social prin aport în natură. Se determină după evaluarea acestui aport și calculul numărului de acțiuni noi care trebuie emise ca diferență între valoarea matematică contabilă a acțiunilor și valoarea lor nominală.

d) Primele de conversie a obligațiunilor în acțiuni intervin în situația în care se realizează conversia obligațiunilor în acțiuni. Aceste prime se determină ca diferență între valoarea obligațiunilor convertite în acțiuni și valoarea nominală a acțiunilor emise.

A.3. Rezervele din reevaluare

Reprezintă contrapartida plusului de valoare creat prin reevaluarea imobilizărilor corporale și financiare. În urma operațiunilor de reevaluare are loc o creștere a valorii activelor imobilizate și o creștere concomitentă a capitalurilor proprii sub forma rezervelor din reevaluare.

Rezervele din reevaluare sunt menținute atâta timp cât bunurile la care se referă nu au fost amortizate sau realizate prin vânzare. Pe măsura amortizării sau realizării bunurilor (vânzării acestora) rezervele din reevaluare sunt virate la rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare. Ele pot fi transformate în rezerve, dar nu pot fi utilizate direct pentru compensarea pierderilor și nu pot face obiectul distribuirii către acționari sub formă de dividende.

A.4. Rezervele de capital se constituie pe seama capitalizării profitului din exercițiile financiare precedente sau din alte elemente ale situației nete, cum ar fi rezervele din reevaluare și primele legate de capital. Rezervele de capital se compun din: rezerve legale, rezerve statutare, rezerve de valoare justă, rezerve din diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină și alte rezerve.

a) *Rezervele legale* sunt impuse de legislația unor țări, în vederea asigurării autofinanțării entităților, evitându-se tendința unor acționari sau asociați de a-și însuși întreaga masă a profitului sub formă de dividende. Conform legislației în vigoare este obligatorie constituirea lor în procent de 5% din profitul brut anual, până se ajunge la 20% din capitalul social. Ele sunt destinate protejării capitalului entității în situația în care în unele exerciții financiare se înregistrează pierderi.

b) *Rezervele statutare sau contractuale* se constituie și se utilizează în condițiile prevăzute de statutul societății comerciale din profitul net. Aceste resurse au menirea de a asigura buna funcționare a societății sau alte destinații stabilite prin statutul entității.

c) *Rezerve reprezentând surplusul realizat din reevaluare.* Se constituie pe măsura amortizării activelor reevaluate sau în momentul vânzării sau casării acestora.

d) *Alte rezerve* reprezintă resursele create, de regulă, din profitul net, prin hotărârea acționarilor. Se mai pot constitui din câștigurile legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii. Aceste rezerve sunt destinate pentru finanțarea unor investiții în imobilizări corporale sau alte active, pentru distribuirea de dividende în exercițiile financiare încheiate cu pierderi, pentru a acoperi valoarea instrumentelor de capitaluri proprii acordate angajaților, pentru ajustarea rezervei de valoare justă, urmare a diferențelor nefavorabile rezultate din evaluarea activelor financiare disponibile pentru vânzare, în cadrul situațiilor financiare consolidate etc.

A.5. *Rezultatul reportat (profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită)* este reprezentat de partea din rezultatele anilor precedenți care nu au fost încă repartizate sau acoperite prin hotărârea adunării generale a acționarilor sau asociaților. Profitul anilor precedenți urmează să fie repartizat pe destinații, iar pierderea din anii precedenți urmează să fie acoperită din profitul anului curent, din rezervele constituite sau din alte surse.

A.6. *Rezultatul exercițiului* reprezintă o sursă proprie de finanțare a activelor. Rezultatul exercițiului (**R**) se determină ca diferență între veniturile (**V**) și cheltuielile (**C**) unității dintr-o anumită perioadă de timp (exercițiu). Se concretizează în profit, dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile ($V > C$) sau pierdere, dacă veniturile sunt mai mici decât cheltuielile ($V < C$). Profitul intră în structura capitalurilor cu sensul plus (+), iar pierderile cu semnul minus (-).

Profitul net figurează ca sursă proprie de finanțare până în momentul repartizării lui pe destinațiile stabilite prin lege sau statutul entității.

A.7. *Acțiunile proprii*

În structura capitalurilor proprii se regăsesc și acțiunile proprii, deținute de către entitate pe termen scurt sau lung. Rolul acestor acțiuni este de a corecta valoarea capitalurilor proprii, fapt pentru care sunt trecute în structura acestora cu semnul minus. Ele reprezintă elemente de **capitaluri proprii rectificative**.

Entitățile economice răscumpără aceste acțiuni din următoarele motive:

- reducerea capitalului social, ca urmare a supradimensionării acestuia sau pentru acoperirea pierderilor;
- distribuirea de acțiuni salariaților;
- teaurizarea propriilor titluri;
- conversia unor datorii ale emitentului în acțiuni;
- închiderea societăților deschise (retragerea societății de pe piața de capital).

B. Provizioanele

Provizioanele reprezintă datorii incerte din punct de vedere al exigibilității sau valorii acestora. Ele sunt determinate pe baza unor estimări contabile.

Aceste provizioane reprezintă rezerve care se constituie pe seama cheltuielilor, la sfârșitul exercițiilor când se constată probabilitatea producerii unor pierderi sau cheltuieli. În exercițiile următoare, indiferent dacă s-a realizat sau nu riscul sau dacă cheltuiala a devenit exigibilă, aceste provizioane se anulează prin reluarea lor la venituri.

Din categoria acestor provizioane fac parte: provizioane pentru litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii a căror realizare este incertă, provizioane pentru garanții acordate clienților, provizioane pentru acțiunile de restructurare, provizioane pentru pensii și obligații similare, provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare legate de acestea, provizioane pentru impozite, provizioane pentru prime ce urmează a se acorda personalului din profitul realizat, potrivit prevederilor legale sau contractuale, alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli.

Aceste provizioane sunt impuse de necesitatea aplicării principiului prudenței în contabilitate. În exercițiul în care se constituie aceste provizioane, se măresc cheltuielile, iar în exercițiul următor când are loc anularea lor se măresc veniturile, ceea ce determină o decalare în timp a impozitului pe profit.

Standardul Internațional de Contabilitate IAS 37 „Provizioane, datorii și active contingente” precizează că un provizion se reflectă în contabilitate numai în momentul în care:

- a) entitatea are o obligație curentă generată de evenimente anterioare;
- b) există o mare probabilitate ca o ieșire de resurse să fie necesară pentru stingerea datoriei respective;
- c) obligația respectivă poate fi estimată suficient de credibil.

Provizioanele sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită și care la data bilanțului este probabil să existe, sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce privește valoarea sau data la care vor apărea.

Spre deosebire de aceste provizioane datoriile contingente nu sunt recunoscute în situațiile financiare.

Obligațiile contingente iau naștere ca urmare a unor evenimente trecute. Ele nu sunt reflectate în contabilitate, deoarece:

1. existența lor trebuie confirmată prin apariția sau neapariția unor evenimente viitoare incerte, ce nu pot fi controlate de entitate;
2. nu este sigur că vor fi necesare resurse pentru stingerea acestor datorii;
3. valoarea acestor obligații nu poate fi estimată suficient de credibil.

Datoriile contingente se disting de **provizioane** prin faptul că:

- a) provizioanele sunt recunoscute ca datorii (presupunând că pot fi realizate estimări corecte), deoarece constituie obligații curente la data bilanțului și este probabil că vor fi necesare ieșiri de resurse pentru stingerea obligațiilor; și
- b) datoriile contingente se disting de provizioane prin faptul că:
 - obligațiile posibile, dar pentru care trebuie să se confirme dacă entitatea are o obligație curentă care poate genera o ieșire de resurse; sau
 - obligații curente care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere în bilanț.

C. Datoriile

Caracterizarea generală a datoriilor

O datorie reprezintă o obligație actuală a entității ce decurge din evenimente trecute și prin decontarea căreia se așteaptă să genereze o ieșire de resurse purtătoare de beneficii economice. O obligație reprezintă un angajament sau o responsabilitate de a acționa într-un anumit fel. Datoriile sunt determinate de o relație contractuală, statutară sau legală. Ele pot fi rezultatul practicii comerciale curente sau rezultatul voinței entității de a conserva relațiile bune de afaceri sau de a acționa de o manieră echitabilă.⁴⁵

Datoriile reprezintă resursele sau capitalurile furnizate de terți pentru care unitatea trebuie să acorde o prestație sau un echivalent valoric. Este vorba de datoriile pentru creditele contractate de la bănci sau alte instituții financiare, pentru bunurile și serviciile primite de la terți, pentru marca prestată etc.

Persoanele fizice și juridice față de care unitatea are obligații bănești sunt denumite generic creditori.⁴⁶

Datoria este o **obligație actuală**.

Obligația curentă este o obligație legală sau implicită.

O **obligație legală** este o datorie care rezultă:

- dintr-un contract (în mod explicit sau implicit);
- din legislație; sau
- din alt efect al legii.

O **obligație implicită** este datoria care rezultă din acțiunile unei entități în cazul în care:

- prin stabilirea unei practici anterioare, prin politica scrisă a firmei sau dintr-o declarație suficient de specifică, entitatea a indicat partenerilor săi că își asumă anumite responsabilități; și
 - ca rezultat, entitatea a indus partenerilor ideea că își va onora acele responsabilități.
- Majoritatea datoriilor reprezintă sume ce trebuie plătite:
- pentru bunurile, lucrările și serviciile primite (obligații comerciale);
 - pentru creditele luate de la instituțiile specializate, sau de la alte persoane fizice și juridice (credit bancar, credit obligatar, alți creditori);
 - pentru munca prestată (salarii și alte drepturi ale personalului);
 - pentru stingerea datoriilor fiscale și a altor datorii legale;
 - pentru menținerea bunelor relații de afaceri (sume ce vor fi cheltuite pentru remedierea defectăunilor la bunurile vândute);
 - pentru realizarea unui comportament echitabil (ecologizarea zonei);
 - pentru acoperirea reducerilor viitoare (reduceri de preț la sfârșitul anului).

Potrivit Cadrului Contabil General trebuie făcută distincția între o datorie actuală și un angajament viitor. Decizia unei entități de a cumpăra active în viitor nu reprezintă prin ea însăși o obligație actuală. În mod normal, obligațiile iau naștere după recepționarea bunurilor și serviciilor efectuate de terți sau în momentul în care entitatea semnează un acord irevocabil de cumpărare de active, dacă acest contract

45 Pereș I. și colab., *Bazele contabilității. Concepte și aplicații practice*, Editura Mirton, Timișoara, 2009, pag. 74.

46 Călin O., Ristea M., *Op. cit.*, pag. 66.

prevede penalizări și despăgubiri substanțiale care fac imposibilă rezilierea sau nerespectarea lui.

Datoriile fac obiectul contabilității din momentul în care ele sunt recunoscute (apar) ca rezultat al unei activități trecute, când li se atribuie o valoare credibilă și până în momentul stingerii acestora, când se realizează o ieșire de resurse.

Stingerea unei datorii actuale implică, de regulă, renunțarea de către entitate la anumite resurse care încorporează beneficii economice.

Stingerea unei obligații prezente se poate face în mai multe moduri, precum:

- a) plata în numerar sau prin decontări bancare;
- b) cedarea altor active;
- c) prestarea de servicii;
- d) înlocuirea respectivei obligații cu o altă obligație;
- e) renunțarea de către creditor la drepturile sale (prescripții, reduceri fiscale, reduceri comerciale etc.);
- f) transformarea datoriei în capital propriu (conversia în acțiuni a unor obligațiuni).

Majoritatea datoriilor sunt bine precizate ca și quantum și scadență (exigibilitate). Unele datorii pot fi determinate doar prin utilizarea unui grad ridicat de estimare. Anumite entități consideră aceste datorii drept provizioane. În unele țări asemenea provizioane nu sunt privite ca datorii, deoarece conceptul de datorie este definit mai restrâns, în așa fel încât să includă doar sumele ci pot fi stabilite fără să fie necesar să se facă estimări.

Recunoașterea unei datorii în Bilanț are loc în momentul în care este probabil ca ea să genereze o ieșire de resurse purtătoare de beneficii economice și este posibilă o evaluare credibilă.

În funcție de exigibilitatea acestora, datoriile sunt structurate astfel:

- a) datorii cu scadență până la un an (datorii curente);
- b) datorii cu scadență mai mare de un an (datorii pe termen lung).

Datoriile cu scadență până la un an (datoriile pe termen scurt) reprezintă obligațiile ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an.

O datorie trebuie clasificată ca fiind pe termen scurt dacă:

- a) se așteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al unității;
- b) este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanțului.

Datoriile pe termen lung reprezintă sumele ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an. În cadrul fiecăreia din cele două categorii de datorii sunt incluse, în funcție de exigibilitate:

- sume datorate instituțiilor de credit;
- împrumuturi din emisiunea de obligațiuni;
- avansuri încasate în contul comenzilor;
- datorii comerciale;
- efecte comerciale de plătit;
- sume datorate societăților din cadrul grupului;
- sume datorate privind interesele de participare;
- datoriile fiscale, sociale, salariale;
- datoriile față de acționari/asociați;
- alte datorii.

a. Datoriile financiare reprezintă datoriile față de bănci, alte unități și persoane fizice pentru sumele primite de la aceștia sub formă de credite (primite de la bănci și alte instituții de credit) și împrumuturi din emisiunea de obligațiuni etc.

Creditele primite de la bănci și alte instituții de credit cuprind creditele pe termen lung, mijlociu și cele pe termen scurt, numite și credite de trezorerie. Aceste sume primite de la instituțiile financiare sunt purtătoare de dobândă și garantate prin activele entității.

Tot în cadrul datoriilor financiare intră și datoriile privind imobilizările preluate în leasing financiar, respectiv datoriile pentru sumele împrumutate de la alte societăți din cadrul grupului.

Împrumuturile din emisiunea de obligațiuni (împrumuturile obligatare) reprezintă datoriile entității pentru resursele financiare pe termen lung asigurate prin vânzarea de titluri de credit negociabile către public. Societățile comerciale pe acțiuni care au nevoie de un împrumut pe termen lung, pot emite titluri de credit numite obligațiuni pe care le supun subscripției publice (direct sau prin intermediul instituțiilor specializate). Cumpărătorii acestor obligațiuni beneficiază de dobânzi stimulative sau alte avantaje. Pentru emitent aceste obligațiuni reprezintă un împrumut obținut, iar pentru cumpărători un titlu de plasament.

Obligațiunile sunt contracte între emitent (debitor) și cumpărători (creditori) care cuprind:

- valoarea împrumutului acordat;
- rata dobânzii (de regulă fixă);
- scadența;
- clauze de răscumpărare și de restituire înainte de scadență;
- garanții.

Obligațiunile sunt titluri de valoare deoarece pot fi tranzacționate pe piața de capital. Dacă împrumutul are o scadență mai mare de 5 ani vorbim de **bonduri** iar dacă scadența este sub 5 ani vorbim de **bonuri** sau **bilete**. Obligațiunile se pot emite la valoarea nominală sau cu discount.

b. Datoriile comerciale cuprind obligațiile care sunt generate de relațiile comerciale cu terții.

Din această categorie fac parte:

- **Furnizorii** reflectă datoriile față de alte unități pentru bunurile și serviciile primite de la aceștia;
- **Efectele de plătit** cuprind datoriile față de furnizori pentru bunurile și serviciile primite și atestate prin titluri de valoare (trată, bilet la ordin etc.). În schimbul bunurilor sau serviciilor primite cumpărătorul remite sau semnează furnizorului un efect de comerț prin care se obligă să facă plata la o anumită dată în viitor.
- **Avansurile încasate de la clienți (clienți – creditori)** reprezintă datoriile unității față de clienți pentru sumele primite înainte de livrarea de bunuri, executarea de lucrări sau prestarea de servicii.

c. Sumele datorate societăților din cadrul grupului sunt reprezentate de datoriile unității față de alte unități din cadrul grupului care dețin titluri de participare sau interese de participare în capitalul social pentru sumele împrumutate de la acestea, respectiv pentru alte valori primite de la aceste entități.

d. Datoriile fiscale, salariale și sociale reprezintă obligațiile din impozite și taxe față de bugetul statului și bugetul local (impozit pe profit, TVA colectată, TVA de plată, taxe vamale, accize, impozit pe salarii, impozitul pe clădiri, taxe pe mijloacele de transport etc.), salariile și alte drepturi salariale datorate angajaților pentru munca prestată, obligațiile privind contribuțiile la asigurările sociale, asigurările de sănătate și fondul de șomaj (protecția socială), precum și datoriile intermediare create în cadrul relațiilor de decontare cu angajații prin reținerea la sursă a contribuțiilor și impozitului datorate. Aceste datorii se rețin de către entitate și urmează să fie decontate pe destinații.

e. Datoriile față de acționari/asociați reprezintă obligațiile entității față de acționari sau asociați pentru rambursările de capital (în cadrul reducerii capitalului social), dividendele de plată, precum și datoriile față de acționari (asociați) pentru sumele lăsate (puse) la dispoziția entității.

f. Alte datorii sunt reprezentate de datoriile față de creditorii diverși (pentru achiziționarea titlurilor de plasament, datoriile care nu se includ în categoriile prezentate mai sus), datoriile pentru sumele încasate și necuvenite (datorii din operații în curs de clarificare) etc.

D. Pasivele de regularizare (tranzitorii) cuprind în structura lor:

- venituri înregistrate în avans;
- subvenții.

D.1. Veniturile înregistrate în avans cuprind veniturile încasate în exercițiul curent, dar care privesc exercițiile următoare. În această situație se află veniturile anticipate din chirii, abonamente, asigurări etc. încasate în contul exercițiilor viitoare, respectiv dobânzile aferente vânzării cu încasarea în rate etc. În exercițiul curent aceste venituri în avans se stochează bilanț, iar în exercițiul următor ele se includ la veniturile exercițiului respectiv, influențând rezultatul exercițiului. Stocarea acestor venituri în bilanț la un post asimilat unei datorii este impusă de aplicarea principiului independenței exercițiului.

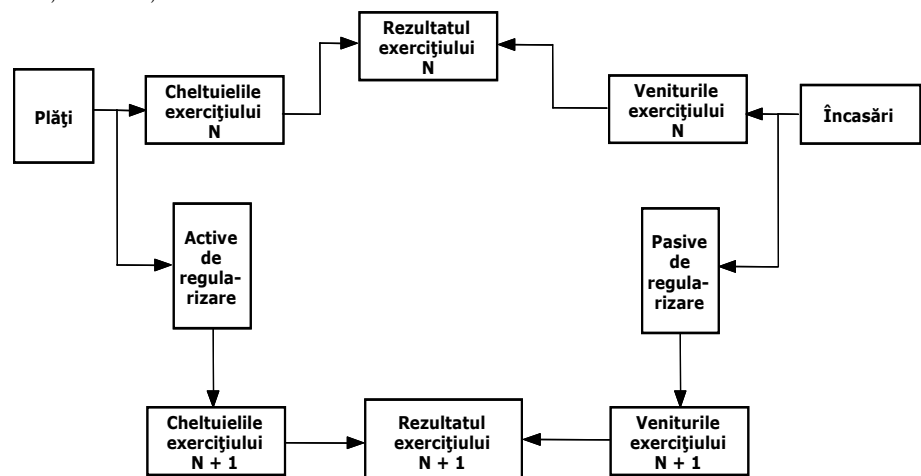


Figura nr.9: Activele și pasivele de regularizare

D.2. Subvențiile pentru investiții

Subvențiile pentru investiții sunt elemente aferente sumelor primite cu titlu nerambursabil de la bugetul statului sau alte entități interesate, fiind destinate achiziționării sau creării activelor imobilizate sau pentru finanțarea unor activități pe termen lung care au ca scop crearea de noi locuri de muncă, protecția mediului etc. Din această categorie mai fac parte donațiile primite în active imobilizate și plusurile la inventar de imobilizări.

Subvențiile pentru investiții se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.

Spre exemplu, dacă pe baza unei subvenții primite se achiziționează un utilaj, pe măsura amortizării acestuia, echivalentul valoric al subvenției primite se virează la veniturile curente ale entității, astfel încât valoarea cheltuielilor cu amortizarea utilajului să fie compensată de valoarea veniturilor din subvenții, iar rezultatul exercițiului financiar să nu fie influențat de existența unei astfel de subvenții.

În conformitate cu accepțiunile standardelor internaționale de contabilitate subvențiile pentru investiții sunt recunoscute în categoria veniturilor în avans.

În cadrul subvențiilor se reflectă distinct:

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

O subvenție guvernamentală poate îmbrăca forma transferului unui activ nemonetar (de exemplu, o imobilizare corporală), caz în care subvenția și activul sunt contabilizate la valoarea justă.

Subvențiile nu trebuie înregistrate direct în conturile de capital și rezerve.

Venitul amânat se înregistrează în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor.

Restituirea unei subvenții referitoare la un activ se înregistrează prin reducerea soldului venitului amânat cu suma rambursabilă.

În măsura în care suma rambursată depășește venitul amânat sau dacă nu există un asemenea venit, surplusul, respectiv valoarea integrală restituită, se recunoaște imediat ca o cheltuială.

2.3.4. Definirea și caracterizarea elementelor din Contul de profit și pierdere

Activitățile economice desfășurate sunt consumatoare de resurse și producătoare de venituri care produc modificări în volumul patrimoniului și în poziția financiară a entității. Aceste modificări sunt descrise și analizate prin contul de profit și pierdere. Contul de profit și pierdere prezintă veniturile și cheltuielile pe baza cărora se evaluează performanțele entității respective.

Cheltuielile reprezintă potrivit Cadrului Conceptual General, diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul exercițiului financiar sub formă de ieșiri

sau scăderi ale valorii activelor sau creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuția acestora către acționari.

Cheltuielile desemnează în expresie valorică raporturile patrimoniale cu privire la cumpărarea și utilizarea bunurilor economice în cadrul activităților desfășurate de entitatea patrimonială.

Veniturile constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creșteri ale activelor sau descreșteri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuțiile acționarilor.

2.3.4.1. Caracterizarea generală a cheltuielilor

Cheltuielile generează „sărăcirea” entității concretizată în diminuarea în decursul unui exercițiu a unor avantaje economice viitoare sub forma:

a) ieșirii sau scăderii valorii activelor, ca urmare a:

- ieșirilor de numerar sau echivalente de numerar datorită plății unor servicii primite, plății unor amenzi, penalități, dobânzi, despăgubiri etc.;
- trecerii în consum a stocurilor de materii prime și materiale, înregistrării costului de achiziție al mărfurilor livrate, descărcării costului de producție al produselor finite vândute etc.;
- utilizării activelor imobilizate (amortizarea acestora);
- pierderilor înregistrate în urma dezastrelor (calamităților), lipsurilor constatate la inventariere, ieșirii din patrimoniu a activelor imobilizate vândute, deprecierea elementelor de activ etc.

b) creșterea datoriilor, ca urmare a:

- consumului de bunuri nestocabile și a serviciilor primite de la terți;
- înregistrării datoriilor față de angajați;
- înregistrării obligațiilor de plată privind impozitele, taxele, contribuțiile;
- creșterea datoriilor în valută, ca urmare a modificării cursului valutar;
- constituirii provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli;
- constatării altor datorii cărora nu le corespund elemente de activ (care nu generează avantaje economice viitoare) etc.

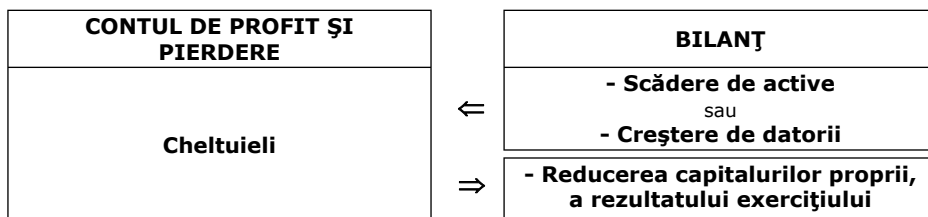


Figura nr.10: Caracterizarea cheltuielilor

Etapele de formare a cheltuielilor sunt:

1. **Angajarea** intervine în momentul cumpărării de bunuri nestocabile și servicii de la furnizori, operație care generează obligația de plată față de unitatea furnizoare;

2. **Plata** unei sume de bani destinată satisfacerii unei nevoi curente a entității pentru care anterior plății nu a fost înregistrat angajamentul de plată (plata unei dobânzi, a unui comision bancar, plata unui serviciu etc.);

3. **Consumul** de bunuri stocabile în activitatea de exploatare, cum ar fi consumul de materii prime, materiale auxiliare, consumul de muncă sub formă de salarii etc.;

4. **Încorporarea (inclusiunea)** în cheltuielile curente ale exercițiului financiar a unor sume reprezentând amortizări, ajustări pentru depreciere și provizioane pentru riscuri și cheltuieli.

Clasificarea cheltuielilor

După natura lor cheltuielile sunt grupate pe feluri de activități, de exploatare, financiare, extraordinare, iar în cadrul lor pe elemente primare în raport cu felul resurselor folosite.

În general, *cheltuielile de exploatare* sunt legate de activitatea principală a entității și cuprind:

- cheltuielile cu materiile prime și materialele consumabile;
- cheltuielile privind mărfurile (costul de achiziție al mărfurilor vândute);
- cheltuielile cu serviciile executate de terți;
- cheltuielile cu impozitele, taxele și vărsămintele asimilate;
- cheltuielile cu personalul;
- cheltuielile cu amortizările, ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare și provizioanele;
- alte cheltuieli de exploatare;
- cheltuielile cu impozitul pe profit și alte impozite.

Cheltuielile financiare cuprind:

- pierderile din creanțe legate de participații;
- cheltuielile privind imobilizările financiare cedate;
- pierderile privind investițiile financiare pe termen scurt cedate;
- cheltuielile privind dobânzile;
- cheltuieli privind sconturile acordate;
- cheltuieli din diferențe nefavorabile de curs valutar;
- alte cheltuieli financiare.

Cheltuielile extraordinare sunt determinate de pierderile din calamități și alte evenimente similare

2.3.4.2. Caracterizarea generală a veniturilor

Veniturile sunt reprezentate de creșterea, în decursul unui exercițiu financiar a unor avantaje economice (beneficii economice) viitoare, sub forma:

- a. intrării sau creșterii de active;
- b. scăderii datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuțiile acționarilor.

Intrarea sau creșterea activelor se produce ca urmare a:

- obținerii veniturilor în urma vânzării bunurilor și serviciilor care conduc la încasări de numerar ori echivalente de numerar, creșterea de creanțe etc.
- venituri din creșterea stocurilor din producția proprie și din producția de imobilizări;

- active primite sub forma subvențiilor de exploatare, a donațiilor, a despăgubirilor, a amenzilor și penalităților, a dobânzilor, dividendelor, redevențelor și chiriilor încasate;
- câștiguri din ieșirea activelor imobilizate;
- câștiguri din diferențe de curs favorabile, din reevaluarea unor titluri de plasament etc.

Scăderea datoriilor este generată de:

- veniturile din anularea provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli;
- venituri din anularea sau prescrierea unor datorii;
- venituri din impozitul pe profit amânat etc.

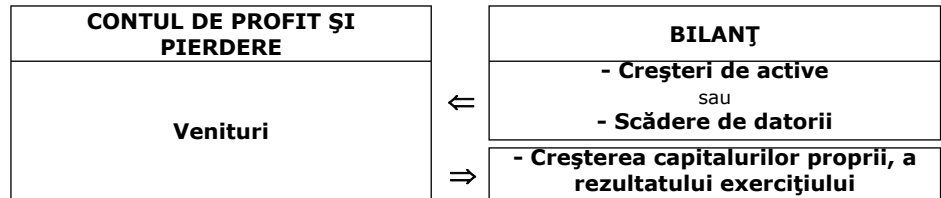


Figura nr.11: Caracterizarea veniturilor

Etapele formării veniturilor

Veniturile se formează în urma parcurgerii a patru etape:

- a. Obținerea producției** fabricate în cadrul obiectului principal de activitate;
- b. Facturarea producției** constă în transferul dreptului de proprietate de la producător (vânzător) către client (cumpărător). Facturarea generează drepturi de creanță asupra beneficiarilor acestor produse;
- c. Încasarea** unor sume de bani ca urmare a unor facturări de lucrări, prestații și servicii care fac obiectul curent de activitate al entității, pentru care nu s-au înregistrat anterior creanțe față de clienți;
- d. Încorporarea (includerea)** în veniturile curente ale exercițiului financiar a unor sume reprezentând venituri care au fost încasate în exercițiile financiare anterioare, dar care sunt aferente exercițiului curent. Este vorba de venituri constatate în avans scadente și/sau din anularea ajustărilor pentru depreciere, a provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli rămase fără obiect.

Clasificarea veniturilor

Veniturile se grupează în funcție de felul activității – exploatare, financiară, extraordinară – și în funcție de natura lor.

Veniturile din exploatare cuprind veniturile realizate de o unitate economică din vânzarea produselor, prestarea serviciilor, vânzarea mărfurilor care fac obiectul ei principal de activitate etc. Din structura veniturilor din exploatare fac parte:

- veniturile care alcătuiesc cifra de afaceri;
- venituri aferente costurilor stocurilor de produse și costurilor serviciilor în curs de execuție (variația stocurilor);
- venituri din producția de imobilizări;
- venituri din subvenții de exploatare;
- venituri din impozitul pe profit amânat;

- venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere;
- alte venituri din exploatare;

Variația stocurilor de produse finite și în curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul că fie producția a majorat nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.

Veniturile aferente costului producției în curs de execuție se înscriu, alături de celelalte venituri în contul de profit și pierdere, cu semnul plus (soldul creditor) sau minus (soldul debitor).

Veniturile financiare includ:

- veniturile din imobilizări financiare;
- veniturile din investiții financiare pe termen scurt;
- venituri din creanțe imobilizate;
- venituri din investiții financiare cedate;
- venituri din diferențe de curs valutar;
- venituri din dobânzi;
- venituri din sconturi obținute;
- alte venituri financiare;
- venituri financiare aferente ajustărilor pentru pierdere de valoare.

Veniturile extraordinare cuprind veniturile din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare.

Rezultatul exercițiului

Prin compararea cheltuielilor cu veniturile se determină rezultatul exercițiului. Rezultatul exercițiului poate fi **pozitiv – profit**, în situația în care veniturile sunt mai mari decât cheltuielile și reflectă surplusul de resurse ce rezultă după acoperirea valorii utilizărilor antrenate într-o activitate. Rezultatul exercițiului este **negativ – pierdere**, dacă cheltuielile depășesc veniturile. Pierderea afectează capitalurile proprii ale entității, determinând o diminuare a resurselor și a volumului utilizărilor.

$$R = V - C$$

$$R(+) = V > C \quad R(-) = V < C$$

În funcție de natura operațiilor care le generează veniturile, cheltuielile și rezultatele sunt structurate astfel:

- a) din activitatea de exploatare;
- b) din activitatea financiară;
- c) din activitatea extraordinară.

Activitățile de exploatare cuprind operațiunile care au conținut real și, de regulă, au un caracter repetitiv. Ele sunt legate, în general, de obiectul de activitate al entității, se identifică cu obiectul de activitate al acesteia. Sunt considerate, operațiuni de exploatare și operațiunile accesorii care nu întotdeauna au un grad de repetitivitate, de permanență.

Activitățile financiare pot avea un caracter obișnuit, repetitiv sau pot să fie întâmplătoare. Natura financiară a acestor operațiuni este primordială pentru a fi încadrate în această categorie. În această grupă sunt incluse operațiuni referitoare la imobilizările financiare, la titlurile de plasament, dobânzi, sconturi, diferențe de curs etc.

Activitățile extraordinare includ operațiunile care au un caracter întâmplător, nerepetitiv, diferite de activitățile curente ale entității (calamități naturale și alte evenimente extraordinare).

În normele contabile internaționale, activitățile de exploatare împreună cu activitățile financiare formează **activitățile curente**.

2.3.4.4. Conectarea cheltuielilor la venituri

Cadrul General precizează faptul că „cheltuielile sunt recunoscute în Contul de profit și pierdere pe baza asocierii directe între costurile implicate și obținerea elementelor specifice de venit”. Acest proces, cunoscut sub numele de conectarea cheltuielilor la venituri, implică recunoașterea simultană sau combinată a veniturilor și cheltuielilor care rezultă direct și concomitent din aceste tranzacții sau din alte evenimente.

Contabilitatea înregistrează concomitent:

- costul producției stocate și veniturile din variația stocurilor;
- costul imobilizărilor din producție proprie și veniturile din producția de imobilizări;
- costul bunurilor vândute, serviciilor prestate și veniturile din vânzări etc.

O cheltuială este recunoscută imediat în contul de profit și pierdere, fără a fi conectată cu un venit, atunci când:

- un cost nu generează beneficii economice viitoare (majorările de întârziere);
- beneficiile economice viitoare nu corespund sau încetează să mai corespundă condițiilor pentru recunoașterea în bilanț sub formă de activ;
- se constată (apare) o datorie fără recunoașterea unui activ (apare o datorie ca urmare a acordării de garanții pentru produsele vândute).

Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli.⁴⁷

2.3.4.5. Contabilitatea de angajamente și contabilitatea de trezorerie

Istoria contabilității relevă faptul că de-a lungul timpului s-au impus o contabilitate de casă (de trezorerie) și o contabilitate de angajamente.

■ **Contabilitatea de trezorerie (cash accounting)** înregistrează în categoria cheltuielilor și veniturilor numai operațiunile care au fost decontate la trezorerie. Astfel, cheltuielile sunt înregistrate numai în momentul plății iar veniturile în momentul încasării.

■ **Contabilitatea de angajamente (accrual accounting)**. Pentru a-și atinge obiectivele situațiile financiare sunt elaborate conform contabilității de angajamente. Astfel efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul de numerar este încasat și plătit.

Principiul contabilității de angajamente se aplică inclusiv la recunoașterea dobânzii aferente perioadei, indiferent de scadența acesteia.⁴⁸

Ca urmare, contabilitatea de angajamente oferă informații, nu numai despre *tranzacțiile trecute*, care au implicat încasări și plăți, dar și despre *obligațiile de plată din*

47 OMFP nr.3055/2009, art.36 alin.2.

48 OMFP nr.3055/2009, art.36.

viitor (datoriile actuale) și despre resursele *privind încasările viitoare* (creanțele actuale) (Cadrul General, pct. 22) .

Contabilitatea de trezorerie se bazează pe fluxurile de numerar (fluxuri monetare) iar contabilitatea de angajamente se bazează pe fluxurile reale (mișcările de bunuri și servicii).

2.3.5. Recunoașterea structurilor situațiilor financiare

Recunoașterea este procesul de încorporare în **Bilanț** sau în **Contul de profit și pierdere** a unui element ce corespunde definiției unei structuri a situațiilor financiare (activ, datorie, capital propriu, cheltuială, venit).

Un element ce corespunde definiției unei structuri a situației financiare trebuie recunoscut în cazul în care:

- a) este probabil ca orice beneficiu economic viitor asociat să intre sau să iasă în/sau din entitate;
- b) elementul are un cost sau o valoare care poate fi evaluată în mod credibil.

Recunoașterea activelor

Un activ este recunoscut în contabilitate și prezentat în bilanț în momentul în care:

- este probabilă realizarea unor beneficii economice viitoare, ca urmare a deținerii, utilizării, vânzării etc. activului respectiv;
- activul respectiv are un cost sau o valoare care pot fi evaluate în mod credibil.

Un activ nu este recunoscut în bilanț atunci când este improbabil ca el să genereze beneficii economice pentru entitate în perioadele viitoare. O astfel de tranzacție va avea ca efect recunoașterea unei cheltuieli în contul de profit și pierdere. (Exemplu: plata unei dobânzi, a unor comisioane, amenzi etc.).

Recunoașterea activelor în bilanț are loc, de regulă, concomitent cu recunoașterea unei datorii sau a unui venit în **Contul de profit și pierdere**.

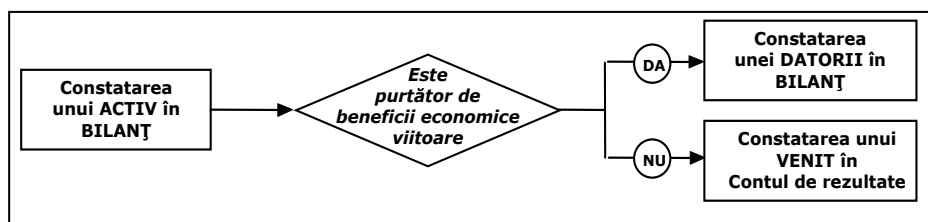


Figura nr.12: Recunoașterea activelor

Recunoașterea datoriilor

O datorie este recunoscută în contabilitate și prezentată în bilanț în momentul în care este probabil ca o ieșire de resurse (purtătoare de beneficii economice) să rezulte din lichidarea unei obligații prezente, iar valoarea la care se va realiza această lichidare poate fi evaluată în mod credibil.

Recunoașterea datoriilor implică recunoașterea simultană sau combinată și a activelor sau a cheltuielilor aferente.

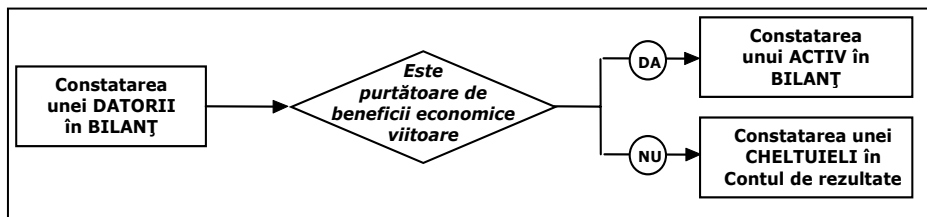


Figura nr.13. Recunoașterea datoriilor

Recunoașterea veniturilor

Venitul este recunoscut în **Contul de profit și pierdere** atunci când are loc o creștere a beneficiilor economice viitoare (aferește creșterii unui activ sau diminuării unei datorii), modificare ce poate fi evaluată credibil.

Recunoașterea veniturilor se realizează simultan (sau combinat) cu recunoașterea creșterii de active sau a reducerii de datorii.

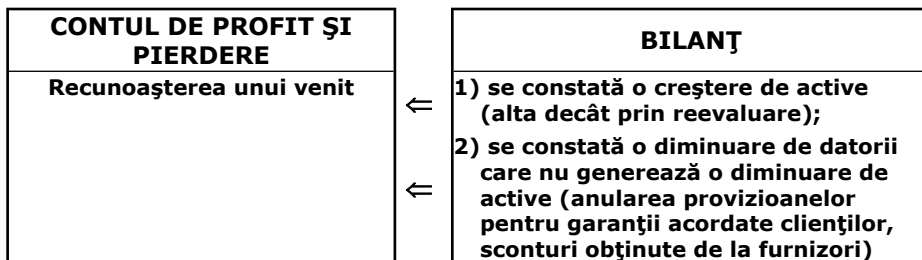


Figura nr.14: Recunoașterea veniturilor

De la această regulă face excepție creșterea valorii activelor imobilizate în urma reevaluării acestora, care deși corespunde definiției date veniturilor, se reflectă la capitalurile proprii, conform principiului menținerii capitalului (acest surplus de valoare nu poate fi distribuit către acționari, deoarece el corespunde unui venit nerealizat). Standardul Internațional de Contabilitate (IAS 18) precizează condițiile care trebuie îndeplinite pentru recunoașterea veniturilor în Contul de profit și pierdere. Astfel, veniturile din vânzarea bunurilor sunt recunoscute în momentul în care:

- se transferă către cumpărător principalele riscuri și avantaje ce decurg din proprietatea bunului;
- entitatea nu mai gestionează bunul respectiv sau nu mai deține controlul asupra lui;
- mărimea venitului poate fi evaluată în mod credibil;
- există probabilitatea ca tranzacția să genereze beneficii economice către entitate (încasarea unei creanțe sau vânzarea unui produs finit);
- tranzacția respectivă are un cost pentru entitate care poate fi evaluat în mod credibil.⁴⁹

49 Vezi și OMFP nr.3055/2009, art.258.

Recunoașterea cheltuielilor

Cheltuielile sunt recunoscute în Contul de profit și pierdere atunci când are loc o reducere a beneficiilor economice viitoare aferente diminuării unor active sau creșterii unor datorii, modificare care poate fi evaluată credibil. Recunoașterea cheltuielilor are loc simultan cu recunoașterea diminuării activelor sau a creșterii datoriilor.

O cheltuială este recunoscută în Contul de profit și pierdere atunci când apare o datorie, fără ca aceasta să dea naștere la un activ (constituirea de provizioane pentru garanții acordate clienților). O cheltuială este, de asemenea, recunoscută în contul de profit și pierdere atunci când o plată nu generează beneficii economice viitoare sau atunci când avantajele economice viitoare nu mai corespund condițiilor de recunoaștere în activul bilanțului (constatarea deprecierei unor active).

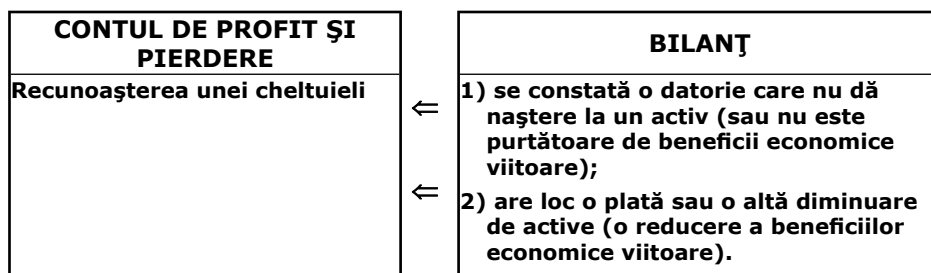


Figura nr.15: Recunoașterea cheltuielilor

2.4. Sfera de acțiune a obiectului contabilității

2.4.1. Entitatea patrimonială sau contabilă

Contabilitatea, prin câmpul său de acțiune, are în vedere gestiunea entităților patrimoniale, ca sisteme economice autonome care posedă un patrimoniu propriu.

Din punct de vedere contabil, entitatea este considerată ca o structură autonomă care posedă un patrimoniu propriu, distinct de cel al proprietarilor săi. Sunt contabilizate tranzacțiile entității și nu cele ale proprietarilor.

Delimitarea în spațiu a contabilității are la bază postulatul (principiul) entității. Din acest punct de vedere abordările contabile sunt diferite.

În Franța entitatea nu apare ca principiu contabil, în timp ce în SUA conceptul de entitate fixează cadrul de ansamblu al exercitării contabilității. Cu toate acestea, este recunoscută de dreptul francez al societăților comerciale.

În general, limitele entității juridice corespund limitelor entității economice. Dezvoltarea grupurilor de societăți, apariția societăților transnaționale pune problema relațiilor între entitățile juridice, entitățile economice și entitățile contabile.

Prin geneză, contabilitatea a apărut din necesitatea de a răspunde în plan informațional și decizional la problema gestiunii valorilor economice separate patrimonial.

Dintotdeauna, patrimoniul unei persoane fizice sau juridice a reprezentat spațiul de cunoaștere și de acțiune al contabilității.

Se delimitează ca patrimoniu, deci ca sfere de acțiune ale obiectului contabilității: regiile autonome, societățile comerciale, instituțiile publice, unitățile cooperatiste, asociațiile și celelalte persoane fizice și juridice care desfășoară activități comerciale.

Elementele care caracterizează persoana juridică a unei entități sunt:

- existența unui patrimoniu distinct, diferit de patrimoniul persoanelor fizice care o compun, respectiv asociații și acționarii; acest patrimoniu trebuie să aparțină exclusiv persoanei juridice;
- autonomia totală a patrimoniului, ca realitate juridică și economică inseparabilă de persoana juridică;
- integritatea patrimoniului entității, garanția existenței, dezvoltării și continuității activității persoanei juridice.

Potrivit prevederilor **Legii contabilității**, obligația organizării și conducerii contabilității proprii revine societăților comerciale, societăților/companiilor naționale, regiilor autonome, institutelor naționale de cercetare-dezvoltare, societăților cooperatiste, instituțiilor publice, asociațiilor, altor persoane juridice cu și fără scop lucrativ, persoanelor fizice autorizate să desfășoare activități independente.⁵⁰

Aceste unități au obligația să asigure:

- întocmirea documentelor justificative privind operațiunile patrimoniale;
- organizarea și ținerea corectă și la zi a contabilității (contabilitatea financiară – s.n.);
- organizarea și efectuarea inventarierii patrimoniului, precum și valorificarea rezultatelor acesteia;
- respectarea regulilor de întocmire a situațiilor financiare anuale, publicarea și depunerea la termen a acestora la organele de drept;
- păstrarea documentelor justificative, a registrelor și situațiilor financiare anuale;
- organizarea contabilității de gestiune adaptate la specificul unității.

Unitățile patrimoniale în care se conduce și se realizează contabilitatea se împart în unități economice, instituții publice, organizații obștești.

I. UNITĂȚILE ECONOMICE sunt persoane juridice create pe baza patrimoniului propriu având ca obiectiv activitatea de producție de bunuri, circulația mărfurilor, a titlurilor de valoare și a instrumentelor de plată, de prestări servicii în transporturi și asigurări, servicii bancare, executări de lucrări și alte operații. Unitățile economice se conduc după principiul gestiunii economice, adică își acoperă cheltuielile din veniturile proprii și realizează profit.

Unitățile economice pot fi organizate sub forma regiilor autonome, societăților comerciale și societăților cooperatiste.

Regiile autonome se organizează și funcționează în ramurile strategice ale economiei naționale: industria de armament, energie electrică, exploatarea minelor și gazelor naturale, poștă și transporturi feroviare, transportul public urban etc. stabilite de guvern.

50 Matîș D., Tiron-Tudor A., Mușiu Al. I., *Elemente de contabilitate*, Editura Accent, Cluj-Napoca, 2004, pag. 24-25.

Acestea au ca obiect exploatarea și valorificarea unor bunuri aflate în proprietatea statului. Regiile autonome sunt persoane juridice, funcționează pe baza gestiunii economice și autonomiei financiare, fiind proprietare ale bunurilor din patrimoniu.

Societățile comerciale sunt unități patrimoniale cu personalitate juridică create prin libera voință și inițiativă a investitorilor.

Societățile comerciale se înființează prin acte administrative sau prin asociere de persoane fizice și/sau juridice în vederea efectuării de acte de comerț, cu respectarea dispozițiilor legale.⁵¹

Societățile (asociațiile) cooperatiste sunt persoane juridice constituite pe principiul activității comune a membrilor lor, având caracteristica unor societăți de persoane care administrează bunurile și muncesc împreună, după reguli statutare de administrare și repartizare a rezultatelor.

CLASIFICAREA UNITĂȚILOR ECONOMICE

Unitățile economice se clasifică după mai multe criterii:

a. **După sectorul în care operează**, unitățile economice aparțin:

- sectorului primar: agricultură, vânătoare, silvicultură, industria extractivă;
- sectorului secundar: industrie, construcții;
- sectorului terțiar: comerț, transporturi, turism, asigurări, bănci, instituții de învățământ, ocrotirea sănătății.

b. **După forma de constituire și funcționare**, potrivit legislației în vigoare, distingem următoarele tipuri:

- societăți de persoane;
- societăți de capitaluri;
- societăți de persoane și capitaluri.

1. Societățile de persoane sunt create prin asocierea a două sau mai multe persoane, care convin să-și utilizeze capitalurile și aptitudinile manageriale, în scopul organizării unor activități generatoare de avantaje economice⁵². În cazul societăților de persoane, capitalul social se individualizează în *părți sociale*.

În funcție de modul de angajare a asociaților în administrarea entității și asumarea responsabilităților, distingem: societățile în nume colectiv și societățile în comandită simplă.

Societatea în nume colectiv (SNC) este societatea comercială ale cărei obligații sociale sunt garantate cu patrimoniul social și cu *răspunderea nelimitată și solidară* a tuturor asociaților.

Societatea în comandită simplă (SCS) este societatea comercială ale cărei obligații sunt garantate cu patrimoniul social și cu *răspunderea nelimitată și solidară* a asociaților comanditați, în timp ce comanditarii răspund numai până la limita aportului lor și nu au dreptul să se amestece în administrarea societății. Capitalul social este divizat în părți sociale care nu pot fi cedate de comanditari fără acordul unanim.

Comandita reprezintă contractul de asociere în care una din părți, comanditul, răspunde solidar și cu întreaga sa avere pentru obligațiile societății față de creditorii,

51 *** Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată în M. O. nr. 1066 din 17.11.2004, cu modificările ulterioare.

52 Feleagă N., Malciu L., Bunea Șt., *Bazele contabilității*, Editura Economică, București, 2002, pag. 19.

pe când cealaltă parte, comanditarul, nu răspunde decât în limitele capitalului social investit de el.

2. Societățile de capitaluri sunt create prin asocierea capitalurilor a două sau mai multor persoane, prin emisiunea de titluri de valoare liber negociabile numite **acțiuni**. Acțiunea este o unitate de drept de proprietate într-o societate de capitaluri. Deținătorul acțiunilor – **acționarul** – poate, în mod normal, să le cumpere sau să le vândă, fără ca acest lucru să afecteze activitatea societății și fără să aibă nevoie de aprobarea celorlalți acționari.

În funcție de răspunderea acționarilor deosebim:

- societățile pe acțiuni (SA);
- societățile în comandită pe acțiuni (SCA).

Societățile pe acțiuni (SA) sunt societățile comerciale ale căror obligații sociale sunt garantate cu patrimoniul social, iar acționarii sunt obligați să răspundă în limita capitalului subscris, exprimat în acțiuni. Acțiunile pot fi transmise liber terțelor persoane, nefiind necesară o autorizare din partea celorlalți acționari, dacă contractul de societate nu prevede altfel.

Societatea în comandită pe acțiuni (SCA) este societatea comercială al cărei capital este împărțit în acțiuni iar obligațiile sociale sunt garantate cu patrimoniul social și cu răspunderea nelimitată și solidară a asociaților comandați. Comanditarii sunt obligați numai la plata acțiunilor lor.

3. Societățile mixte (societățile de persoane și capitaluri) sunt reprezentate de **societățile cu răspundere limitată (SRL)**. Acestea au trăsături specifice atât societăților de persoane, cât și societăților de capitaluri. Capitalul social se individualizează în părți sociale, negociabile, iar răspunderea asociaților este limitată la aportul la capital. Obligațiile sunt garantate cu patrimoniul social.

a. După forma de proprietate societățile comerciale pot fi:

- **societăți comerciale de stat sau publice**, care își desfășoară activitățile în exclusivitate prin investirea fondurilor puterii publice;
- **societăți comerciale private** unde investitorul este reprezentat de unul sau mai mulți indivizi (persoane particulare);
- **societăți comerciale mixte**, cu capital privat și public; cu capital autohton și/sau străin.

b. După importanța lor în cadrul economiei naționale unitățile economice cu capital public se împart în unități de subordonare republicană, care se înființează prin Hotărâri ale Guvernului și unități de subordonare locală, care se înființează prin Hotărâri ale Consiliilor locale.

c. După mărimea lor distingem:

- unități economice mari;
- unități economice mijlocii;
- unități economice mici.

La baza acestei clasificări se află criteriile de natură economică sau socială: valoarea patrimoniului (averii), cifra de afaceri, numărul de salariați etc.

d. După caracterul activității în timp avem: unități cu activitate continuă sau permanentă și unități cu producție sezonieră.

e. După modul de organizare a producției deosebim: unități cu producție individuală sau pe comenzi, unități cu producție de serie și unități cu producție de masă. Unitățile economice (societățile comerciale) au, în general, un sediu principal și sedii secundare numite: sucursale, filiale, agenții, reprezentanțe etc. Pe lângă aceste forme de organizare a unităților patrimoniale, în condițiile amplificării economiei globale și-au făcut apariția noi forme de organizare a unei activități financiare și/sau economice. Printre acestea remarcăm Grupul de Interes Economic și Grupul European de Interes Economic.

Grupul de Interes Economic

Grupul de interes economic – G.I.E. reprezintă o asociere între două sau mai multe persoane fizice sau juridice, constituită pe o perioadă determinată, în scopul înlesnirii sau dezvoltării activității economice a membrilor săi, precum și al îmbunătățirii rezultatelor activității respective⁵³.

Grupul de interes economic este persoana juridică cu scop patrimonial, care poate avea calitatea de comerciant sau necomerciant. Numărul membrilor unui grup de interes economic nu poate fi mai mare de 20. Activitatea grupului trebuie să raporteze la activitatea economică a membrilor săi și să aibă doar un caracter accesoriu față de aceasta. Trăsăturile reproduse de legea nr. 161/2003 pentru Grupul de Interes Economic sunt preluate din legislația franceză. Legislația franceză este cea care a creat acest tip de persoană juridică. Ulterior ea a fost preluată în legislațiile altor state europene. Dacă societatea europeană și grupurile europene de interes economic sunt forme ale manifestărilor de colaborare transfrontaliere, GIE este o formă de exprimare a unei activități comerciale la nivel național. Trebuie precizat că, în ciuda faptului că legea permite GIE să se organizeze ca necomerciant sau comerciant, el trebuie să aibă un scop economic⁵⁴.

Grupul European de Interes Economic

Grupul de Interes Economic (GEIE) este până la această dată, singura formă societară care s-a impus în planul dreptului comunitar al societăților comerciale și care funcționează în practică cu succes⁵⁵.

II. INSTITUȚIILE PUBLICE (BUGETARE)

Din această categorie fac parte instituțiile de stat create pentru realizarea unor activități social-culturale. Ele nu îndeplinesc o activitate economică direct productivă și se pot grupa astfel:

- unități subordonate Ministerului Educației, Cercetării, Tineretului și Sportului: grădinițe, școli primare, licee, școli profesionale, universități etc.
- unități subordonate Ministerului Sănătății: dispensare, spitale, sanatorii, policlinici etc.;
- unități subordonate Ministerului Culturii și Patrimoniului Național: teatre, opere, muzee, cămine culturale, biblioteci etc.;
- organele puterii și administrației de stat: președinția, parlamentul, guvernul, parchetul, organele de justiție, prefecturile, primăriile etc.;

⁵³ Legea nr. 161/2003, art. 118.

⁵⁴ Miff A., Păun C., *Dreptul Afacerilor*, Editura Imprimeria Ardealul, Cluj- Napoca, 2006, pag. 355.

⁵⁵ Miff A. Păun C., *Op. cit.*, pag. 345.

- Armata și organele Ministerului Administrației și Internelor.

Caracteristica esențială a instituțiilor bugetare o constituie faptul că activitatea lor nu generează venituri care să le asigure în întregime autofinanțarea, ele fiind finanțate de la buget.

III. ORGANIZAȚIILE OBȘTEȘTI sunt constituite pe principiul asocierii sau participării libere și desfășoară activități politice, social-culturale, religioase, precum și anumite activități economice. Ele își acoperă cheltuielile de funcționare din contribuția membrilor acestora și din unele venituri proprii obținute din activitățile economice. În categoria organizațiilor obștești sunt cuprinse: partidele politice, sindicatele, asociațiile profesionale, cultele, societățile de caritate, asociațiile și fundațiile.

2.4.2. Structura organizatorică a unităților patrimoniale

În cadrul unităților patrimoniale se desfășoară două categorii de activități: activități legate de obiectul de activitate (activități productive în unitățile economice) și activități funcționale. Verigile organizatorice în cadrul cărora se desfășoară aceste activități sunt de două feluri: organisme productive și organisme funcționale. Aceste verigi alcătuiesc structura organizatorică a unităților patrimoniale.

a. **Structura de producție** este specifică unităților economice și cuprinde organisme a căror conținut și denumire diferă de la o ramură economică la alta, în funcție de particularitățile acestora.

- În unitățile industriale structura de producție cuprinde: uzine, fabrici, secții, ateliere, centre de producție și locuri de muncă.
- Unitățile agricole au în structura lor productivă: ferme de producție (pentru cultura plantelor, pentru creșterea animalelor), sectoare de activitate auxiliară (aprovizionare, desfacere, transporturi, întreținere și reparații la utilaje etc.).
- Unitățile de construcții-montaj au în structura lor de producție: antreprize, brigăzi, șantiere de construcții, loturi, puncte de lucru.
- Unitățile de transporturi pot avea în structura lor productivă în funcție de particularitățile activității de transport: gări, autogări, aerogări, porturi, autobaze etc.
- Din structura productivă a unităților din sfera comerțului fac parte: depozite, magazine, restaurante, baruri, cofetării, hoteluri etc.

b. **Structura funcțională** este comună tuturor categoriilor de unități patrimoniale și cuprinde: servicii, birouri, compartimente de activitate funcțională, locuri de muncă. În cadrul ministerelor întâlnim direcții și direcții generale.

2.4.3. Constituirea și funcționarea entității contabile

Dobândirea caracterului de persoană juridică de către o entitate economică presupune procesul de constituire efectivă a acesteia. Legea societăților comerciale, Contractul de societate și Statutul societății stipulează condițiile în care are loc constituirea societății comerciale, cu referire specială la subscrierea întregului capital și vărsarea de către fiecare asociat sau acționar a cotei de aport stabilite.

Ca persoană juridică, societatea dispune de:

- un patrimoniu economic: bunuri economice;
- un patrimoniu juridic: drepturi și obligații.
- un sediu, o denumire și o naționalitate.

Atribuirea caracterului de persoană juridică unei societăți comerciale se face prin *Contractul de societate*, din care decurge *Statutul* acesteia.

În aceste acte se menționează:

- forma juridică a societății;
- denumirea societății;
- sediul social;
- obiectul de activitate;
- durata societății;
- mărimea capitalului social;
- modalitățile de participare la rezultate;
- regulile de funcționare etc.

Bunurile materiale și bănești aduse de fiecare dintre asociați devin proprietatea societății, alcătuind patrimoniul propriu al societății comerciale respective. După constituirea societății, asociații și acționarii nu mai au un drept real și direct asupra patrimoniului acesteia. Ei dispun numai de un drept de creanță care rezultă din calitatea lor de asociați. În cazul lichidării societății, asociații nu pot revendica bunurile aduse în natură, ci numai o sumă proporțională cu cota lor de contribuție.

Căpătând personalitate juridică, societatea comercială nu mai acționează prin acționarii/asociații săi. Actele juridice, de conducere, de administrare, de gestionare sunt îndeplinite în nume propriu de reprezentanții legali. Acești reprezentanți nu-și angajează patrimoniul propriu, ci pe cel al societății, răspunderea materială revenind acesteia.

Drepturile, obligațiile și rezultatele generate de actele întreprinse de reprezentanții autorizați ai societății comerciale au efecte directe asupra patrimoniului societății.

Activitatea economică a societăților comerciale se desfășoară pe baza programului de activitate, concretizat sub aspect financiar în bugetul de venituri și cheltuieli.⁵⁶

Procedura de constituire a unei societăți comerciale

O societate comercială se poate constitui conform reglementărilor legale existente în fiecare țară și se supune legislației țării în care își are sediul permanent.

În România, pentru a constitui o societate comercială, trebuie realizate următoarele etape principale:

A. Etape anterioare depunerii documentației de înființare a societății comerciale la organisme abilitate ale statului

1. Stabilirea numărului de persoane care doresc să se asocieze în vederea constituirii unei societăți comerciale;
2. Alegerea formei de societate pe care dorim să o aibă viitoarea societate comercială;
3. Alegerea obiectului de activitate al firmei, potrivit clasificării CAEN; stabilirea obiectului principal de activitate și a obiectelor secundare de activitate;

56 O. Călin, M. Ristea, *Op. cit.*, p. 19.

4. Stabilirea sediului social;
5. Alegerea denumirii societății comerciale;
6. Stabilirea capitalului social – valoarea capitalului social exprimată în etalon monetar, banca la care se va depune capitalul social și proporția pe care fiecare viitor proprietar o va deține din capitalul social;
7. Stabilirea administratorului societății;
8. Alegerea tipului de unitate economică: microîntreprindere, întreprindere mică, mijlocie sau mare. (**Începând cu 01.01.2010, din punct de vedere fiscal nu mai există microîntreprinderi**);
9. Alegerea atributului fiscal pe care societatea comercială îl va avea la startul activității sale;
10. Rezervarea denumirii societății;
11. Definitivarea statutului pe care îl are sediul social al societății comerciale: sediu l este proprietatea viitorilor proprietari sau sediul social este închiriat;
12. Întocmirea actului constitutiv format din: Contractul de societate și Statutul societății;
13. Obținerea declarațiilor din partea asociaților privind faptul că nu au antecedente penale și că îndeplinesc condițiile prevăzute de lege pentru a fi asociați și administratori;
14. Obținerea cazierelor fiscale pentru viitorii asociați - se eliberează de Direcția Generală a Finanțelor Publice;
15. Deschiderea contului în bancă și depunerea capitalului social (de către unul dintre asociați), ceea ce va reprezenta dovada depunerii capitalului social;
16. Depunere specimenelor de semnătură la Registrul Comerțului, la notarul public sau la avocat.

B. Legalizarea actelor constitutive ale societății comerciale de către notar sau avocat

C. După finalizarea acestor acte, se completează documentelor necesare la Registrul Comerțului (acte cărora li se atașează și cele prevăzute la punctele 12 – 16, partea A):

1. cerere înregistrare societate;
2. cerere sau declarație, după caz, aviz pompieri;
3. cerere sau declarație, după caz, aviz sanitar;
4. cerere sau declarație, după caz, aviz Direcția muncii;
5. cerere sau declarație, după caz, aviz mediu;
6. fișa de prezentare a sediului social și a activității.

D. După finalizarea întregii documentații, aceasta se depune la Oficiul Registrul Comerțului

În termen de aproximativ 21 de zile vor putea fi obținute actele de înființare ale societății, adică:

- **certificatul de înregistrare;**
- **decizia de constituire a societății**, eliberată de către judecătorul delegat;

- **anexa la certificatul de înregistrare** conținând avizele și autorizațiile necesare funcționării;

- **alte documente** posibil de eliberat de către ORC.

Se poate cere și eliberarea cu regim de urgență a actelor, dar în acest caz taxele sunt majorate.

E. Începând din acest moment entitatea poate funcționa, având în vedere dobândirea calității de persoană juridică.

F. Alte etape privind constituirea unei societăți comerciale

1. Deschiderea contului bancar al societății comerciale și transferul capitalului social depus anterior constituirii societății, din contul unuia dintre proprietari în noul cont al societății;
2. Depunerea actelor de constituire a societății la Administrația Financiară;
3. Angajarea personalului pentru societate și realizarea demersurilor impuse prin reglementările existente la camera de muncă;
4. Efectuarea etapelor pentru înregistrarea la Oficiul Registrului Comerțului a punctului (punctelor) de lucru ale societății și obținerea autorizațiilor de funcționare, conform activității desfășurate.

Conform obiectului de activitate al fiecărei societăți comerciale constituite vor fi întreprinse și alte acțiuni specifice unei societăți aflate la începutul activității sale. Spre exemplu: achiziționarea formularelor cu regim special, a altor tipizate necesare, achiziționarea casei de marcat fiscale, dotarea sediului și/sau punctului de lucru cu materiale PSI etc.

Metoda contabilității

Competențe dobândite prin studiul Metodei contabilității:

1. cunoașterea elementelor conceptuale aferente metodei contabilității;
2. identificarea și prezentarea elementelor definitorii ale principiilor fundamentale în domeniul contabilității;
3. identificarea și prezentarea elementelor definitorii ale principiilor normative în domeniul contabilității;
4. cunoașterea procedeeleor specifice metodei contabilității;
5. prezentarea conceptului de imagine fidelă în contabilitate.

3.1. Noțiuni generale privind metoda contabilității

Ca orice știință, contabilitatea are obiectul său propriu de cercetare și metoda sa de realizare a acestui obiect. Între obiectul și metoda contabilității există o legătură de interdependență sau de condiționare reciprocă. Această legătură constă în faptul că obiectul definește ce trebuie studiat, iar metoda arată cum anume trebuie studiat obiectul unei științe. Prin aceasta se conturează poziția contabilității în sistemul științelor de gestiune, relațiile ei cu disciplinele înrudite, importanța și obiectivele pe care le are în sistemul cunoașterii.

Noțiunea de metodă este de origine greacă și provine de la cuvântul **meta**, care înseamnă succesiune, schimbare și **hodos**, care semnifică drumul de urmat. Cele două noțiuni unite **methodos** se pot traduce prin drum, cale pe care trebuie să se acționeze pentru a ajunge la un anumit rezultat, scop, adevăr.

Metoda indică modul de studiu, de cercetare, de cunoaștere a obiectului unei științe. Având în vedere varietatea obiectelor și fenomenelor de cercetat, este necesar ca metoda oricărei științe să folosească anumite procedee, principii etc. **Metoda contabilității** este constituită dintr-un sistem logic de principii, convenții, procedee și instrumente folosite pentru realizarea obiectului ei de studiu. Complexitatea obiectului de studiu al contabilității și trăsăturile specifice ale reflectării entității prin contabilitate au determinat dezbateri susținute în literatura de specialitate referitoare atât la sistemul de principii, convenții, procedee și instrumente care compun metoda contabilității, precum și la interacțiunea dintre obiectul contabilității, principiile contabilității și normele (standardele) contabilității¹.

¹ Călin O., Ristea M., *Bazele contabilității*, Editura Național, București, 2000, pag 40.

Obiectul contabilității a fost definit în capitolul precedent și esența lui o constituie reflectarea în etalon bănesc a existenței, mișcării și transformării patrimoniului, precum și stabilirea rezultatelor acestor mișcări și transformări.

Particularitatea definitorie a obiectului contabilității constă în reprezentarea patrimoniului în active, datorii și capitaluri proprii. Corespunzător acestei particularități a obiectului, metoda contabilității trebuie să dispună de procedeele necesare reflectării obiectului contabilității în toată complexitatea și diversitatea elementelor sale componente.²

La rândul lor, procedeele metodei contabilității se bazează pe anumite principii generale care stabilesc legăturile reciproce dintre aceste procedee și structurile esențiale ale obiectului contabilității.

3.2. Principiile fundamentale ale contabilității

Principiile contabilității sunt „enunțuri de esență conceptuală foarte generale și delimitate ca sistem de referință pentru construirea informației contabile privind situația patrimoniului, poziția financiară și rezultatul obținut. Prin geneză sunt un produs al practicilor de contabilitate, fiind acceptate prin consensul producătorilor și utilizatorilor de informații contabile. De aceea, principiile mai figurează și sub denumirea de reguli sau convenții contabile.”³.

Contabilitatea în partidă dublă are trei principii fundamentale:

1. Principiul dublei reprezentări a patrimoniului;
2. Principiul dublei înregistrări a operațiilor economice;
3. Principiul dublei determinări a rezultatului.

Relațiile dintre structurile patrimoniului (active, datorii și capitaluri proprii) prezentate cu ajutorul Bilanțului și interacțiunea dintre acestea și structurile Contului de profit și pierdere (venituri, cheltuieli și rezultate), sunt abordate de către contabilitate cu ajutorul unor ecuații de echilibru, denumite și raporturi de echivalență, raporturi de schimb sau raporturi valorice etc.⁴

1. Principiul dublei reprezentări a patrimoniului

Dubla reprezentare se realizează cu ajutorul Bilanțului. Acest principiu se bazează pe echilibru permanent dintre activele patrimoniale și pasivele patrimoniale, echilibru denumit și egalitate bilanțieră.

Dubla reprezentare abordează patrimoniul, privit ca un întreg, sub două aspecte:

- a) sub aspectul componenței și destinației (utilizării, alocării) elementelor de activ;
- b) sub aspectul provenienței elementelor de pasiv (capitaluri proprii și datorii).

Dubla reprezentare a patrimoniului cu ajutorul Bilanțului, se bazează pe următoarele ecuații de echilibru:

2 Baci A., Matîș D., *Bazele contabilității*, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2001, pag. 59.

3 Călin O., Ristea M., *Op. cit.*, pag. 34.

4 Călin O., Ristea M., *Op. cit.*, pag. 36.

$$\boxed{\text{ACTIVE PATRIMONIALE}} = \boxed{\text{PASIVE PATRIMONIALE}}$$

sau

$$\boxed{\text{ACTIVE PATRIMONIALE}} = \boxed{\text{CAPITALURI PROPRII}} + \boxed{\text{DATORII FAȚĂ DE TERȚI}}$$

2. Principiul dublei înregistrări a operațiilor economice

Elementele patrimoniale se află într-o continuă mișcare și transformare. Cu toate acestea, ele se află într-un echilibru permanent, echilibru ce stă la baza dublei înregistrări. „Orice mișcare care afectează un element patrimonial este în mod necesar însoțită de o mișcare inversă și de aceeași importanță (valoare) asupra unuia sau mai multor altor elemente, astfel încât ecuația $A - (D + CP) = 0$ să fie întotdeauna verificată”⁵

Principiul dublei înregistrări a operațiilor economice în contabilitate creează un raport valoric de echivalență utilizări/resurse, intrări/ieșiri aferente mișcărilor individuale ale elementelor patrimoniale, mișcări ce se produc într-un echilibru permanent dat de echilibrul patrimonial⁶.

Ecuatiile de echilibru nu se mai stabilesc între totalul elementelor de activ și totalul elementelor de pasiv, ci între elementele individuale din Bilanț și elementele contului de rezultate.

Pentru reflectarea existențelor, a modificărilor și transformărilor elementelor individuale, contabilitatea utilizează CONTUL.

Dubla înregistrare este determinată în primul rând de dubla reprezentare deoarece, pe toate fazele circuitului economic, elementele patrimoniale sunt tratate sub dublu aspect: al conținutului și destinației lor, precum și al provenienței, respectiv al modului de dobândire.

În al doilea rând, dubla înregistrare este determinată de faptul că mișcare și transformarea structurilor din situațiile financiare generează simultan:

- operațiuni de ieșire dintr-o fază sau dintr-o poziție și operațiuni de intrare într-o altă fază a circuitului economic sau în altă poziție;
- operațiuni de transformare a unor elemente în alte elemente (atât din Bilanț cât și din Contul de profit și pierdere).

Pornind de la relația generală de echilibru proprie dublei reprezentări, prin dubla înregistrare se creează cea de-a doua relație specifică, și anume:

$$\boxed{\text{creșterea valorii bunurilor economice}} + \boxed{\text{micșorarea drepturilor proprietarilor și obligațiilor față de terți}} = \boxed{\text{creșterea drepturilor proprietarilor și obligațiilor față de terți}} + \boxed{\text{micșorarea valorii bunurilor economice}}$$

Acesta reprezintă ecuația dublei înregistrări.

5 Colasse B., *Contabilitate generală*, traducere de N. Tabără, ed. a IV-a, Editura Moldova, Iași, 1995, pag. 48.

6 Pereș I. și colectiv, *Bazele contabilității. Concepte și aplicații practice*, Editura Mirton, Timișoara, 2009, pag. 84.

Dubla înregistrare prezintă o importanță deosebită pentru contabilitate. Ea dă posibilitatea exercitării unui control permanent asupra exactității înregistrărilor efectuate cu privire la operațiile economice și financiare efectuate de unitatea patrimonială.

3. Principiul dublei determinări a rezultatului

Contabilitatea reflectă mișcări și transformări complexe, ce determină modificări atât în structura cât și în mărimea bogăției unei întreprinderi, a capitalurilor proprii și implicit a rezultatului activității, ca și componentă a acestora.

Determinarea rezultatului în contabilitate se poate face în două moduri:

a) dacă rezultatul se calculează în funcție de activitatea desfășurată în decursul unei perioade, ecuația de echilibru va fi:

$$\boxed{\text{VENITURI}} - \boxed{\text{CHELTUIELI}} = \boxed{\text{REZULTATUL EXERCIȚIULUI}}$$

b) dacă rezultatul se calculează în funcție de variația bogăției (a capitalurilor proprii) ecuația de echilibru va fi:

$$\boxed{\text{REZULTATUL EXERCIȚIULUI}} = \boxed{\text{CAPITALURILE PROPRII LA ÎNCHIDEREA EXERCIȚIULUI FINANCIAR}} - \boxed{\text{CAPITALURILE PROPRII LA ÎNCEPEREA EXERCIȚIULUI FINANCIAR}}$$

$$R = CP_1 - CP_0$$

$$R = (A_1 - D_1) - (A_0 - D_0)$$

Când rezultatul exercițiului se determină în funcție de variația capitalurilor proprii se exclud din calcul valoarea aporturilor acționarilor ce reprezintă majorarea capitalului social și distribuțiile făcute către acționari/asociați.

3.3. Principiile normative ale contabilității

Pe lângă principiile fundamentale metoda contabilității utilizează și **principii normative** denumite și **convenții contabile**. Acestea au fost enunțate atât pe baza unei abordări conceptuale, a unui demers de cercetare științifică bazată pe obiectivele și conceptele fundamentale ale științei contabile, cât și pe baza generalizării celor mai bune practici contabile.

Principiile contabilității sunt un mijloc de concretizare al obiectivului acesteia, de a furniza informații pentru fundamentarea deciziilor și de a asigura reprezentarea imaginii fidele.

„Aceste principii nu sunt nici intangibile, nici imuabile, nici universale. În aceeași țară, în aceeași perioadă, diferiți autori nu prezintă exact aceleași principii. Într-adevăr, unele

sunt sistematizate în planurile contabile, altele nu sunt și rămân mai mult sau mai puțin implicite, mai ales în reglementările fiscale”⁷.

Principiile normative asigură armonizarea contabilității, conferindu-i acesteia o universalitate relativă. Aplicarea lor este puternic influențată de normele (standardele) contabile care sunt rezultatul normalizării contabile supuse influențelor economice, sociale și politice.

Principiile contabilității sunt structurate și prezentate în mod diferit, în literatura de specialitate și în unele reglementări contabile. Literatura principiilor normative ale contabilității este foarte abundentă.⁸

Profesorul Bernard Colasse grupează principiile contabilității în:

- principii de măsurare (cuantificare): cuantificarea monetară, costul istoric, prudența;
- principii de observare: patrimoniul închis, delimitarea în timp, continuitatea activității;
- principii de integritate: regularitate, sinceritate și fidelitate;
- principiul partidei duble.

Principiile contabile general acceptate stabilite de Comitetul pentru Standarde de Contabilitate Financiară din Statele Unite ale Americii (Financial Accounting Standards Board) sunt:

1. **principiul entității contabile** (business entity);
2. **continuitatea exploatării** (going concern);
3. **delimitarea în timp** (time periods);
4. **principiul cuantificării monetare** (money measurement);
5. **stabilitatea dolarului** (stable dollar);
6. **principiul obiectivității** (objectivity);
7. **recunoașterea veniturilor** (revenue recognition principle);
8. **principiul recunoașterii cheltuielilor** (matching principle);
9. **principiul permanenței metodei** (consistency principle);
10. **principiul transparenței** (disclosure principle);
11. **principiul relevanței evenimentului** (materiality principle)⁹

În opinia altor specialiști există trei categorii de convenții:

- a) convenții relative la întreprindere;
- b) convenții relative la exercițiul economico-financiar;
- c) convenții relative la măsurare sau evaluare¹⁰.

Francis Rousse considera ca general acceptate următoarele zece principii:

- principiul sincerității;
- principiul autonomiei întreprinderii;
- principiul continuității exploatării;
- principiul specializării exercițiilor;
- principiul stabilității unității monetare;

7 Capron M., *Contabilitatea în perspectivă*, traducere de Sorin Nicolae, Editura Humanitas, București, 1994, pag. 65.

8 Matîș D., *Contabilitatea operațiunilor speciale*, Editura Intelcredo, Deva, 2003, pag. 86.

9 Hermanson Roger H., Edwards James Don, Maher Michael W., *Accounting Principles*, Fifth Edition, Irwin Homewood IL, Boston, MA, 1992, pag. 555-570.

10 Donville J., Fortin J., Geridor M., *Compatibilitate financière*, Canada, 1981, pag. 24-43.

- principiul costului istoric;
- principiul permanenței metodelor;
- principiul prudenței;
- principiul importanței relative;
- principiul necompensării¹¹.

Profesorii Oprea Călin și Mihai Ristea¹² grupează principiile contabilității în:

1. principiile înregistrării și ținerii contabilității:

- principiul înregistrării complete și continue;
- principiul uniformității înregistrării contabile;
- principiul fundamentării documentare a înregistrărilor contabile;
- principiul ținerii contabilității.

2. principiile partidei duble:

- principiul dublei înregistrări;
- principiul dublului calcul al rezultatului contabil;
- principiul înregistrării cronologice și sistematice;
- principiul înregistrării analitice și sintetice.

3. principiile de observare:

- principiul entității contabile;
- principiul continuității activității;
- principiul independenței exercițiilor sau delimitării în timp.

4. principiile de evaluare:

- principiul cuantificării monetare;
- principiul costului istoric;
- principiul prudenței.

5. principiile responsabilității:

- principiul permanenței metodelor;
- principiul intangibilității bilanțului de deschidere;
- principiul importanței relative sau a pragului de semnificație;
- principiul necompensării;
- principiul prevalenței economicului asupra juridicului;
- principiul evaluării separate a elementelor de activ și de pasiv.

În Reglementările contabile armonizate cu directivele europene sunt enunțate explicit următoarele principii:

1. principiul continuității activității;
2. principiul permanenței metodelor;
3. principiul prudenței;
4. principiul independenței exercițiului;
5. principiul evaluării separate a elementelor de activ și de pasiv;
6. principiul intangibilității bilanțului de deschidere;
7. principiul necompensării;
8. principiul prevalenței economicului asupra juridicului;
9. principiul pragului de semnificație¹³.

11 Rouse F., *Normalisation comptable*, Collection Methodologie, 1989.

12 Călin O., Ristea M., *Op. cit.*, pag. 34-35.

13 OMFP nr.3055 din 29.10.2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.O.

3.3.1. Principiile normative ale contabilității explicit enunțate¹⁴

1. Principiul continuității activității

Principiul continuității activității se bazează pe presupunerea că într-un viitor previzibil, unitatea își continuă în mod normal activitatea. Întreprinderea nu are intenția și nici nu va fi obligată să intre în stare de lichidare sau de reducere sensibilă a activității într-o perioadă viitoare. Continuitatea activității impune evaluarea elementelor patrimoniale cu ocazia inventarierii și la închiderea exercițiului, la valoarea actuală a fiecărui element, în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia și prețul pieței. Cheltuielile și veniturile care privesc perioadele viitoare se stochează în bilanț, ele urmând să afecteze rezultatele exercițiilor viitoare.¹⁵

Dacă administratorii societății au luat cunoștință de unele elemente de nesiguranță legate de anumite evenimente care pot duce la incapacitatea acestora de a-și continua activitatea, aceste elemente trebuie prezentate în notele explicative ale situațiilor financiare.

În cazul în care situațiile financiare anuale nu sunt întocmite pe baza principiului continuității activității, această informație trebuie prezentată împreună cu explicațiile privind modul de întocmire a acestora și motivele care au stat la baza deciziei potrivit căreia persoana juridică nu își mai poate continua activitatea.¹⁶

Dacă nu este asigurată continuitatea activității, atunci se renunță la aplicarea principiilor prudenței, permanenței metodelor, independenței exercițiului.

Elementele patrimoniale sunt evaluate la valoarea de lichidare (lichidativă) care diferă față de valoarea de utilitate. De asemenea, nu se mai stochează în bilanț cheltuielile de constituire, cheltuielile înregistrate în avans, veniturile înregistrate în avans.

2. Principiul permanenței metodelor

Permanența metodelor presupune continuitatea aplicării acelorași reguli și procedee contabile privind evaluarea activelor și datoriilor, a veniturilor și cheltuielilor, înregistrarea în contabilitate și prezentarea activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informațiilor contabile.

Este cunoscut faptul că metode și tehnici contabile diferite conduc la rezultate diferite.

Nerespectarea acestui principiu, respectiv modificarea politicilor și tehnicilor contabile are loc atunci când noua metodă este impusă de lege sau de o autoritate cu atribuții de normalizare contabilă, precum și în cazul în care se apreciază că această schimbare va oferi o prezentare mai adecvată a evenimentelor și tranzacțiilor.

De asemenea, politicile contabile pot fi modificate atunci când intervine o schimbare semnificativă în natura activității unei entități.

Într-o notă anexă la situațiile financiare se prezintă:

a) abaterile de la principiile contabile și schimbarea metodelor de evaluare, menționându-se:

- natura;

nr.766 și 766 bis din 10.11.2009, pag. 18-22.

14 Matîș D., *Contabilitatea operațiunilor speciale*, Editura Intelcredo, Deva, 2003, pag. 89-95.

15 Matîș D. și colectiv, *Bazele contabilității. Aplicații teoretice și practice*, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005, pag.106.

16 OMFP nr.3055/2009, art.38.

- motivele;
- evaluarea efectului asupra patrimoniului, a rezultatului și a poziției financiare;
- b) regulile de evaluare alternative, arătându-se:
 - elementele afectate și valoarea acestora la costul istoric;
 - baza de evaluare adoptată;
 - ajustările efectuate în vederea aplicării regulilor de evaluare alternative;
 - influența asupra rezultatului;
 - conținutul, limitele și modalitățile de aplicare.

3. Principiul prudenței

Principiul prudenței constă în aprecierea rezonabilă a faptelor astfel încât să se evite riscul transferului asupra viitorului, a incertitudinilor prezentului, incertitudini ce pot greva patrimoniul și rezultatele unei unități economice.¹⁷

Valoarea oricărui element patrimonial trebuie să fie determinată pe baza principiului prudenței. Aplicarea acestui principiu are în vedere următoarele aspecte:

- a) la închiderea exercițiului se iau în considerare numai profiturile recunoscute;
- b) se contabilizează toate obligațiile previzibile și pierderile potențiale, chiar dacă acestea apar între data închiderii exercițiului și data întocmirii bilanțului și nu se contabilizează profiturile probabile;
- c) se va ține seama de toate ajustările de valoare datorate deprecierilor, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este profit sau pierdere.

Minusurile constatate, în cazul activelor, între valoarea de inventar (mai mică) și valoarea de intrare sunt contabilizate prin amortizare, în caz de depreciere ireversibilă, sau prin constituirea de ajustări, în caz de depreciere reversibilă. Potrivit acestui principiu, plusurile de valoare de inventar (mai mare), și valoarea de intrare nu se contabilizează, elementele de activ rămânând înregistrate la costul istoric. La datorii situația e inversă.

Principiul prudenței constă „în esență”, în contabilizarea oricărei pierderi probabile și în necontabilizarea profiturilor sperate, chiar dacă acestea sunt foarte probabile.¹⁸ Este recomandabil să se determine un profit „mai mic” decât un profit „mai mare”, prin aceasta împiedicându-se distribuirea de dividende fictive, evitându-se o imagine prea optimistă asupra viitorului care poate să deruteze utilizatorii informațiilor contabile. Potrivit normelor contabile „nu este admisă supraevaluarea activelor și a veniturilor, respectiv subevaluarea datoriilor, capitalurilor proprii și a cheltuielilor, ținând cont de deprecierile, riscurile și pierderile posibile generate de desfășurarea activității exercițiului curent sau anterior”.¹⁹

4. Principiul independenței exercițiului

Independența exercițiului presupune decuparea, secționarea activității continue a unei unități patrimoniale în exerciții financiar-contabile. Potrivit acestui principiu, efectele tranzacțiilor și alte evenimente sunt luate în calcul în momentul în care acestea s-au produs și nu atunci când intervine plata sau încasarea de lichidități sau echivalente de lichidități. Această idee ne conduce la contabilitatea de angajamente (*accrual accounting*).

¹⁷ OMFP nr.3055/2009, art.41.

¹⁸ Feleagă N., Ionașcu I., *Contabilitate financiară*, vol. I, Editura Economică, București, 1993, pag. 33.

¹⁹ Matîș D. și colectiv, *Op.cit.*, pag.108.

Independența exercițiului presupune delimitarea în timp a veniturilor și cheltuielilor unei entități, pe măsura angajării acestora. Veniturile și cheltuielile influențează rezultatele exercițiului la care se referă și nu ale exercițiului în care au loc plățile sau încasările.

Din aplicarea în practică a acestui principiu decurg cel puțin următoarele consecințe:

1. Necesitatea practicării unei contabilități de angajamente în locul contabilității de trezorerie;
2. Necesitatea utilizării conturilor de regularizare sub forma cheltuielilor și veniturilor constatate în avans. Acestea se stocheză în bilanț sub forma creanțelor și datoriilor exercițiului financiar în curs față de cel următor;
3. Necesitatea calculării la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar a deprecierilor ireversibile și reversibile sub forma amortismentelor și ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare;
4. Necesitatea menționării în Notele explicative a eventualelor cheltuieli și venituri aferente exercițiilor financiare anterioare, dar constatate și contabilizate în exercițiul curent;
5. Necesitatea contabilizării evenimentelor sau situațiilor constatate posterior expirării exercițiului financiar, dar anterior închiderii conturilor (întocmirii situațiilor financiare);
6. Necesitatea evidențierii evenimentelor produse în exercițiul financiar expirat, dar constatate posterior închiderii conturilor.²⁰

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

În vederea stabilirii valorii totale corespunzătoare unei poziții din bilanț, se va determina separat valoarea aferentă fiecărui element individual de active și de datorii.²¹

6. Principiul intangibilității bilanțului de deschidere

Bilanțul de deschidere al unui exercițiu trebuie să corespundă bilanțului de închidere al exercițiului precedent.

Schimbările de procedee de lucru, de metode, nu trebuie să influențeze situația inițială (bilanțul de deschidere) al noului exercițiu.

Prin aplicarea acestui principiu se asigură o informare corectă a utilizatorilor informației contabile.

IAS 8 „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori” prevede că, în situația în care în perioada curentă se descoperă erori fundamentale produse în perioadele precedente pentru asigurarea comparabilității informațiilor din situațiile financiare este necesar să se recalculeze informațiile corespunzătoare perioadelor precedente. În situația modificării politicilor contabile, pentru a asigura comparabilitatea informațiilor, ele trebuie aplicate retroactiv.

Modificarea politicilor contabile se efectuează numai pentru perioadele viitoare, începând cu exercițiul financiar următor celui în care s-a luat decizia modificării politicii contabile. Modificarea politicilor contabile poate fi efectuată numai de la începutul unui exercițiu financiar. Nu sunt permise modificări ale politicilor contabile pe parcursul unui exercițiu financiar.

20 Pop A., *Contabilitate financiară românească armonizată cu Directivele europene și Standardele Internaționale de Contabilitate*, Editura Intelcredo, Deva, 2002, pag. 21-22.

21 OMFP nr. 3055/2009, art.43.

În cazul modificării politicilor contabile și corectării unor erori aferente perioadelor precedente, nu va fi modificat bilanțul perioadei anterioare celei de raportare.

Corectarea pe seama rezultatului raportat, a erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente, nu se consideră încălcare a principiului intangibilității.²²

7. Principiul necompensării

„Valorile elementelor ce reprezintă active nu pot fi compensate cu valorile elementelor ce reprezintă datorii și capitaluri proprii, respectiv veniturile cu cheltuielile, cu excepția compensărilor între aceste elemente, permise de reglementările legale”.

Aplicarea principiului necompensării presupune:

1. necompensarea între posturile din bilanț;
2. necompensarea creanțelor cu datoriile față de același terț;
3. necompensarea între venituri și cheltuieli în contul de rezultate.

Compensarea elementelor din situațiile financiare poate să ducă la o lipsă de informații către utilizatorii externi sau la denaturarea veniturilor și cheltuielilor, ori a activelor și datoriilor.

8. Principiul prevalenței economicului asupra juridicului

Informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să reflecte realitatea economică a evenimentelor și tranzacțiilor, nu numai forma lor juridică.

Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative.

Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea 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.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, 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 principiul prevalenței economicului asupra juridicului pot fi considerate: încadrarea, de către utilizatori, a contractelor de leasing în leasing operațional sau financiar; încadrarea operațiunilor la vânzare în nume propriu sau comision, respectiv consignatie; recunoașterea veniturilor, respectiv a cheltuielilor în contul de profit și pierdere sau ca venituri în avans, respectiv cheltuieli în avans; încadrarea participațiilor ca fiind deținute pe termen lung sau pe termen scurt; recunoașterea participațiilor deținute ca fiind de natura acțiunilor deținute la entități afiliate, a intereselor de participare sau sub forma altor imobilizări financiare; încadrarea reducerilor acordate, respectiv primite, la reduceri comerciale sau financiare.

22 OMFP nr.3055/2009, art.44.

Entitățile au obligația ca la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura operațiunii, determinată pe baza principiului prevalenței economicului asupra juridicului, să difere de cea care ar fi stabilită în lipsa aplicării acestui principiu²³.

Acest principiu caracterizează sistemul de contabilitate anglo-saxon (*substance over form principle*).

Potrivit Cadrului General de întocmire și prezentare a situațiilor financiare, elaborat de International Accounting Standard Board, paragraful 35: „Pentru ca informația să prezinte în mod credibil evenimentele și tranzacțiile pe care le reprezintă este necesar ca acestea să fie contabilizate și prezentate în concordanță cu fondul lor și cu realitatea economică, și nu doar cu forma lor juridică. Fondul tranzacțiilor sau al altor evenimente nu este întotdeauna în concordanță cu ceea ce transpare din forma lor juridică sau convențională”²⁴.

În acest paragraf se exemplifică principiul de față cu înstrăinarea unui activ cu transmiterea dreptului de proprietate altei părți, entitatea bucurându-se în continuare de beneficii economice viitoare de pe urma activului respectiv. În astfel de cazuri raportarea vânzării activului nu ar reprezenta corect tranzacția efectuată.

Un alt exemplu concludent îl reprezintă leasingul financiar în care locatarii recunosc bunurile care fac obiectul contractului în activul bilanțier, concomitent cu recunoașterea datoriei aferente, chiar dacă nu au drept de proprietate asupra acestora.

Apariția contractelor de leasing financiar a generat dezvoltarea principiului „prevalenței economicului asupra juridicului”, ca principal pilon conceptual în contabilitatea anglo-saxonă, preluat apoi și de Standardele Internaționale de Contabilitate.

9. Principiul pragului de semnificație (principiul importanței relative)

Potrivit acestui principiu: Orice element care are o valoare semnificativă trebuie prezentat distinct în cadrul situațiilor financiare. Elementele cu valori nesemnificative, care au aceeași natură sau cu funcții similare trebuie însumate, nefiind necesară prezentarea separată.

Informațiile sunt semnificative dacă o omisiune sau declarare eronată a lor poate influența deciziile economice ale utilizatorilor. Cu ocazia întocmirii situațiilor financiare trebuie evitate două extreme privind conținutul informațiilor:

- să nu fie prea condensate sau agregate deoarece îngreunează utilizarea lor, duc la decizii eronate și fac dificil controlul;
- să nu abunde în detalii inutile și nesemnificative deoarece se aglomerează traseele de transmitere a lor și se îngreunează activitatea de interpretare și utilizare a acestora.

Informațiile furnizate de contabilitate trebuie să fie relevante, costul acestora trebuie să fie mai mic decât avantajele pe care acestea la produc la utilizatori.

23 OMFP nr. 3055/2009, art.46.

24 Duțescu A., *Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate*, CECCAR, București, 2001, pag. 119.

3.3.2. Principiile normative ale contabilității implicit prezentate

Pe lângă aceste principii prevăzute în mod explicit în legislația românească, în practică sunt aplicate și alte principii. Printre acestea amintim:

- a) principiul cuantificării monetare;
- b) principiul costului istoric;
- c) principiul entității.

a) Principiul cuantificării monetare

Acest principiu nu este prevăzut în mod distinct în legislația din România.

Legea contabilității nr. 82/1991 cu modificările și completările ulterioare precizează la articolul 3: „Contabilitatea se ține în limba română și în monedă națională.

Contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în monedă națională, cât și în valută, potrivit reglementărilor elaborate în acest sens”.²⁵

Potrivit Cadrului General de întocmire și prezentare a situațiilor financiare, elaborat de I.A.S.B. evaluarea (cuantificarea monetară) este procesul prin care se determină valorile la care structurile situațiilor financiare vor fi recunoscute în bilanț și în contul de profit și pierdere.

Cuantificarea monetară permite omogenizarea și agregarea unor elemente eterogene, folosind moneda națională sau o altă monedă.

Unitatea monetară este reținută atât ca unitate de cont cât și ca unitate de cumpărare. Ca **unitate de cont** moneda este folosită pentru măsurarea și înregistrarea fluxurilor și a structurilor patrimoniale. În obiectul de studiu al contabilității sunt incluse numai operațiuni care afectează patrimoniul și rezultatele care pot fi exprimate sub formă monetară (valorică). Prin aceasta se restrânge sfera de cuprindere a obiectului contabilității fiind excluse unele elemente cum ar fi: competența managerilor, calitatea mediului înconjurător, pregătirea profesională a salariaților, climatul social etc. Pentru extinderea sferei de cuprindere a obiectului contabilității s-au elaborat modele de evaluare și pentru aceste elemente.

Ca **unitate de cumpărare**, „moneda trebuie tratată ca un rezervor de înlocuire în formă naturală a bunurilor ce formează obiectul evaluării”.²⁶

Etalonul monetar are un caracter instabil determinat de variația puterii de cumpărare a monedei și a prețurilor. Din acest motiv s-a convenit că unitatea monetară este constantă. Utilizarea acestei convenții în perioadele de inflație, când cantitatea de monedă necesară evaluării bunurilor crește nu din cauza modificării valorii bunurilor ci din cauza schimbării semnificației etalonului bănesc, creează o serie de dificultăți în realizarea imaginii fidele.

b) Principiul costului istoric

Principiul costului istoric constă în înregistrarea elementelor patrimoniale, a veniturilor și cheltuielilor la valoarea lor de intrare, numită și **valoare contabilă** sau **cost istoric**.

Potrivit Cadrului General de întocmire și prezentare a situațiilor financiare, elaborat de I.A.S.B., activele sunt înregistrate la suma plătită în numerar sau în echivalente

25 Legea contabilității nr. 82/24.12.1991, republicată în M.O. nr. 454 din 18.06.2008.

26 Călin O., Ristea M., *Op. cit.*, pag. 41.

ale numerarului sau la valoarea justă din momentul cumpărării lor. Datoriile sunt înregistrate la valoarea echivalentelor obținute în schimbul obligației sau, în anumite împrejurări, la valoarea ce se așteaptă să fie plătită în numerar sau în echivalente ale numerarului pentru a stinge datoriile.

Cu ocazia inventarierilor anuale și a lucrărilor de închidere a exercițiilor, costurile istorice sunt rectificate prin intermediul amortizărilor și a ajustărilor pentru depreciere:

$$\boxed{\begin{array}{c} \text{valoarea} \\ \text{contabilă} \\ \text{netă} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{c} \text{costul istoric} \end{array}} - \boxed{\begin{array}{c} \text{amortizările} \end{array}} - \boxed{\begin{array}{c} \text{ajustările} \\ \text{pentru} \\ \text{depreciere} \end{array}}$$

Costul istoric este mai mult un procedeu de evaluare, motiv pentru care legislația noastră nu-l include în categoria principiilor contabile.

Valoarea unui bun se determină în două moduri, având în vedere criteriul cost sau criteriul câștig:

1. valoarea bunului este dată de consumurile de resurse ocazionate de intrarea bunului în unitate (**criteriul cost**).
2. valoarea bunului este dată de veniturile obținute prin vânzarea acestuia în prezent sau în viitor (**criteriul câștig**).

Valoarea unui bun se determină utilizând mai multe categorii de costuri, cum ar fi:

Costul istoric de intrare. Ia în considerare costurile suportate în trecut pentru achiziționarea sau producerea bunului respectiv;

Costul curent (costul de înlocuire). Se determină în funcție de consumurile sau plățile ce ar trebui efectuate în prezent pentru intrarea în unitate a unui bun echivalent;

Valoarea realizabilă (de decontare a obligației). Activele sunt înregistrate la valoarea în numerar sau în echivalente ale numerarului care poate fi obținută în prezent prin vânzarea normală a activelor;

Valoarea actualizată. Activele sunt înregistrate la valoarea actualizată a viitoarelor intrări nete de numerar, care urmează să fie generate în derularea normală a activității entității.

Baza de evaluare cel mai frecvent adoptată de întreprinderi în elaborarea situațiilor financiare este costul istoric. La închiderea exercițiului aceste evaluări se ajustează în funcție de indicele de inflație.

Utilizarea costului istoric prezintă următoarele **avantaje**:

- calcule contabile mai simple;
- informațiile sunt mai obiective și mai ușor de controlat;
- comparabilitatea informațiilor în timp și spațiu este mai ușoară.

c) Principiul entității

Principiul entității impune separarea activității unităților patrimoniale de activitatea proprietarilor acesteia. Cu alte cuvinte, sunt contabilizate tranzacțiile entității și nu cele ale proprietarilor săi. Unitatea patrimonială este o entitate autonomă, distinctă de proprietarii săi, indiferent de forma juridică și de activitatea sa.

Acest principiu nu este enunțat în mod explicit în textele contabile românești. El există în mod implicit.

În Franța principiul entității nu este acreditat în textele legale în timp ce în Statele Unite entitatea constituie prima din cele patru axiome care fixează cadrul exercitării contabilității.

3.4. Procedeele metodei contabilității

Principiile contabilității își găsesc aplicarea și concretizarea în practică prin utilizarea unor procedee și instrumente concrete.

Prin procedeu se înțelege „modul sistemic de efectuare a unei lucrări, modalitatea, maniera, felul de a proceda”. **Instrumentul** este un „aparat, unealtă cu ajutorul căruia se efectuează o anumită operație”²⁷. Procedul indică cum trebuie procedat pentru atingerea unui scop, iar instrumentul indică mijlocul cu ajutorul căruia se realizează procedul respectiv.

Majoritatea specialiștilor susțin faptul că în rândul științelor intră și contabilitatea, ea fiind mai mult decât o tehnică de gestiune. Instrumentul este specific tehnicii. Din acest motiv vom folosi doar noțiunea de procedeu al metodei contabilității și mai puțin pe cea de instrument.

În scopul realizării obiectului contabilității, metoda acesteia se folosește de procedee, care se împart în:

- procedee generale utilizate de toate științele;
- procedee ale metodei contabilității comune și altor științe de gestiune;
- procedee specifice metodei contabilității.

3.4.1. Procedee generale folosite de toate științele

Între procedeele generale comune tuturor științelor folosite de metoda contabilității, pot fi enumerate: observarea, raționamentul, comparația, clasificarea, verificarea, analiza și sinteza.

Observarea este faza inițială a cercetării obiectului de studiu al oricărei științe. Contabilitatea observă fenomenele și procesele economice care pot fi exprimate în etalon valoric și pe care, după consemnarea lor în documente, le reflectă în conturi, respectând anumite reguli.

Raționamentul se aplică de metoda contabilității pentru ca pe bază de judecăți logice, pornind de la reprezentarea mișcărilor de valori economice care au loc în patrimoniul unităților, să se ajungă la concluzii noi, ce permit stabilirea cu exactitate a modului de reflectare a acestora cu ajutorul diferitelor sale procedee.²⁸ Aplicarea diferitelor procedee ale metodei contabilității se sprijină pe raționamente în foarte mare măsură.

²⁷ *Dicționarul limbii române moderne*, Editura Academiei, 1958, pag. 388 și 667.

²⁸ Călin O., Ristea M., *Bazele contabilității*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2004, pag. 24.

Pe bază de raționament s-a ajuns la concluzia că activul este egal cu pasivul întrucât între bunurile economice și drepturile și obligațiile care decurg din acestea există o egalitate, fiind vorba de același patrimoniu privit sub dublu aspect.

Pentru folosirea conturilor în înregistrarea diferitelor operații economice se pornește de la regulile generale de funcționare a conturilor și pe baza acestor elemente cunoscute și a unui raționament, adică a unei judecăți logice succesive, se obțin cunoștințele necesare înregistrării în conturi a oricărei operații.

Comparația este paralela dintre două obiecte, fenomene, situații etc. care servește pentru fixarea anumitor noțiuni prin reliefaarea asemănărilor și deosebirilor dintre obiectele comparate. Comparația este întâlnită foarte frecvent în cadrul procedeeelor metodei contabilității. Se compară veniturile cu cheltuielile pentru a stabili rezultatele finale, se compară activele cu datoriile pentru a stabili capitalurile proprii (situația netă), se compară conturile de activ cu cele de pasiv pentru a stabili regulile de funcționare a conturilor.

Clasificarea se bazează pe principiul diviziunii și constă în împărțirea obiectelor sau fenomenelor în clase sau grupe omogene potrivit asemănărilor dintre ele, astfel că fiecare clasă sau grupă să ocupe un loc constant și precis în raport cu celelalte clase sau grupe.

Metoda contabilității folosește clasificarea în cadrul tuturor procedeeelor sale pentru organizarea justă și rațională a acestei științe.

Verificarea este folosită de contabilitate în scopul determinării exactității datelor sale informaționale. De exemplu, se verifică înregistrările în conturi cu datele din documentele care au servit ca bază a acestor înregistrări, se verifică datele din contabilitate cu cele din inventarul faptic al bunurilor etc.

Analiza reprezintă un procedeu științific de cercetare a unui întreg, a unui fenomen care se bazează pe examinarea, pe studierea sistematică a fiecărui element component în parte. Analiza contabilă este folosită la înregistrarea operațiilor economice în contabilitate.

Sinteza constă în reconstituirea întregului din părțile lui componente. Ea se bazează pe trecerea de la particular la general, de la simplu la complex, pentru a ajunge la generalizare. Sinteza este folosită de contabilitate la gruparea și centralizarea datelor cu ocazia întocmirii situațiilor periodice.

3.4.2. Procedeele metodei contabilității comune și altor științe de gestiune

Procedeele comune sunt necesare metodei contabilității fie ca o condiție pentru aplicarea procedeeelor specifice, fie ca o completare a acestora. Ele se întrepătrund și formează un tot unitar.

Din categoria procedeeelor metodei contabilității comune mai multor științe de gestiune sunt: documentarea, evaluarea, calculația și inventarierea.

Documentarea constă în studierea fiecărei operații economice și consemnarea în documente a datelor informaționale privitoare la acestea.

Caracterul documentat al operațiilor economice reprezintă o trăsătură distinctă a contabilității. Aceasta constă în faptul că orice operație economică privitoare la exis-

tența, mișcarea sau transformarea elementelor patrimoniale trebuie să fie consemnată mai întâi într-un document, care dovedește că ea s-a efectuat și numai după aceea se înregistrează în conturi.

În orice unitate patrimonială, întocmirea documentelor pentru fiecare operație economică și financiară constituie o cerință imperioasă pentru o conducere reală a activității. Documentele au importanță pentru verificarea realității și legalității operațiilor consemnate, a controlului gestionar al bunurilor și valorilor, a creșterii responsabilității în gestionarea patrimoniului entității etc.

Evaluarea este un procedeu cu ajutorul căruia se realizează exprimarea valorică, în etalon bănesc, a elementelor patrimoniale și a operațiilor și proceselor economice. Exprimarea valorică permite gruparea, sintetizarea și compararea diferitelor structuri în contabilitate și la nivelul situațiilor financiare.

Evaluarea este strâns legată de celelalte procedee ale metodei contabilității, a căror utilizare este condiționată de folosirea prealabilă a exprimării valorice.

Necesitatea evaluării decurge dintr-o altă trăsătură a contabilității, aceea că în obiectul acestei științe se includ numai acele laturi ale activității economice care pot fi exprimate valoric.

Calculația presupune utilizarea unor algoritmi de calcul pe care se bazează toate procedeele metodei contabilității.

Acest procedeu își găsește aplicarea în domeniul calculației costurilor și rezultatelor. Calculația contabilă include toate formele de calcul, începând cu documentele primare, continuând cu calculul rulajelor, sumelor și soldurilor conturilor, calculul diferențelor la inventarierea, calculul indicatorilor economico-financiar pentru aprecierea activității unității etc.

Inventarierea constituie un procedeu de verificare a realității informației contabile și de punere de acord cu existența faptică a patrimoniului pe care îl reprezintă. Elementele patrimoniale constatate faptic se evaluează apoi la valoarea actuală sau curentă. Prin compararea valorii actuale cu cea din contabilitate se determină deprecierea elementelor patrimoniale inventariate.

3.4.3. Procedeele specifice metodei contabilității

Metoda contabilității folosește următoarele procedee specifice de cercetare a obiectului său: bilanțul, contul și bilanța de verificare

Bilanțul este procedeul folosit de metoda contabilității, prin care se înfăptuiește dubla reprezentare a patrimoniului. În bilanț se prezintă și rezultatele finale ale entității la un moment dat sub formă de profit sau pierdere.

Bilanțul asigură sintetizarea și generalizarea datelor cu privire la situația patrimoniului la un moment dat, în expresie valorică. Întrucât bilanțul nu poate să prezinte mișcările succesive ce se produc ca urmare a operațiilor economice în volumul și structura patrimoniului metoda contabilității utilizează contul, un alt procedeu specific.

Bilanțul este o fotografie a situației de la un moment dat, iar contul este un film care arată operațiunile efectuate de o unitate patrimonială în decursul unei perioade de timp.²⁹

Bilanțul încheie un ciclu de înregistrări contabile, dintr-o perioadă de gestiune. În același timp pe baza informațiilor din bilanț se demarează noul ciclu de prelucrare a datelor.

Contul

Pentru reflectarea fiecărui element patrimonial contabilitatea utilizează câte un cont distinct. Totalitatea conturilor utilizate de contabilitate în scopul realizării obiectului său de studiu formează **sistemul conturilor**. Cu ajutorul conturilor se realizează dubla înregistrare a operațiilor economice.

Balanța de verificare (balanța conturilor)

Legătura dintre cont, care furnizează informații în detaliu asupra fiecărui element patrimonial și bilanț, care asigură informații generalizatoare asupra activității de ansamblu a unității, se realizează cu ajutorul balanței de verificare.

Balanța de verificare asigură centralizarea datelor înregistrate în conturi și se controlează exactitatea înregistrărilor contabile. Operația de centralizare a datelor cu ajutorul balanței de verificare este posibilă datorită exprimării valorice a informațiilor contabile. Balanța de verificare sau balanța conturilor constituie puntea de legătură dintre cont și bilanț.

Pe baza ei se întocmește bilanțul, asigurând respectarea principiului dublei reprezentări.

Elementele patrimoniale, veniturile, cheltuielile și rezultatele oglindite distinct în diferite conturi, sunt centralizate cu ajutorul balanței de verificare atât pentru perioada curentă cât și cumulativ de la începutul anului (exercițiului financiar). Cu ajutorul balanței de verificare se pot pune în evidență modificările intervenite în volumul și structura patrimoniului în urma activității desfășurate. Cu ajutorul ei se verifică egalitățile care stau la baza dublei înregistrări.

Sub aspect metodologic, între procedeele metodei contabilității se stabilesc atât legături de succesiune, de alternanță cât și de simultaneitate. În cadrul acestei legături succesiunea procedeele din ciclul contabil de prelucrare a datelor este următoarea:

documentarea → evaluarea și calculația → contul → balanța de verificare (intermediară) → inventarierea → contul → balanța de verificare (finală) → bilanțul și alte componente ale situațiilor financiare.

3.5. Prezentarea imaginii fidele în contabilitate

Tranziția la economia de piață a determinat mutații radicale și în domeniul contabilității. Contabilitatea și-a schimbat rolul tradițional de „cronicar” al vieții unei entități devenind un important instrument de arbitraj în jocul celor implicați în lumea afacerilor.³⁰

Aționând într-un mediu economic și social într-o continuă mișcare și transformare, contabilitatea este confruntată cu situații inedite, pentru a răspunde tuturor **funcțiilor** sale:

- funcția de înregistrare și prelucrare a datelor;
- funcția de informare;
- funcția de instrument de gestiune internă a întreprinderii;
- funcția de control gestionar;
- funcția de instrument de verificare și de probă generată de rațiuni juridice și fiscale;
- funcția previzională.

Datorită naturii complexe a acestor funcții, contabilitatea nu este numai un instrument, ci, așa cum se relevă în literatura de specialitate, ea „este și un fenomen social traversat de contradicțiile societății și a devenit o miză pentru diferiți protagoniști, fiecare încercând să profite în funcție de interesele sale. Produsul pe care-l furnizează nu poate fi decât rezultatul unui compromis între așteptări și exigențe multiple. Ea nu satisface pe deplin pe toți reclamații, ceea ce, în ciuda tuturor, nu i-a alterat până acum nici prestigiul și nici autoritatea”³¹

Obiectivul fundamental al contabilității îl reprezintă furnizarea de informații care să ofere o imagine fidelă asupra poziției financiare, performanțelor financiare și asupra fluxurilor de trezorerie.

Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial nr. 454/18.06.2008 stipulează că „Documentele oficiale de prezentare a situației economico-financiare... sunt situațiile financiare anuale, care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare, fluxurilor de trezorerie și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată.”

Imaginea fidelă este pentru anglo-saxoni un principiu (o convenție prioritară), în timp ce pentru majoritatea țărilor europene, imaginea fidelă este obiectivul principal al contabilității. La acest punct de vedere subscriu și normalizatorii români. Numeroși specialiști consideră imaginea fidelă ca o convergență a tuturor celorlalte principii contabile.³²

Interpretarea imaginii fidele a dat naștere la două puncte de vedere majore:

- 1) Cel de origine anglo-saxon, care este acreditat în țări în care s-a realizat deconectarea contabilității de fiscalitate și se acordă prioritate reflectării realității economice. În aceste țări situațiile financiare apar ca o sinteză a contabilității financiare și a

30 Mătiș D., *Op. cit.*, pag. 97.

31 Capron M., *Op. cit.*, pag. 157.

32 Feleaș N., Ionașcu I., *Contabilitate financiară*, vol. I, Editura Economică, București, 1993, pag. 64.

contabilității de gestiune. Contabilitatea trebuie să ofere o imagine fidelă a realității economice.

2) Cel continental, în țări în care contabilitatea financiară a servit și servește încă unor scopuri de natură fiscală. Până la aplicarea directivei a IV-a, întreprinderilor din aceste țări nu li se solicita reflectarea prin contabilitate a realității economice.³³

Interpretarea conceptului de imagine fidelă reprezintă unul dintre principalele obstacole în calea armonizării structurilor contabile pe plan mondial. Bernard Colasse afirmă că „grija contabilului (francez) de a se proteja juridic, pare să fie mai importantă decât aceea de a furniza o imagine cât se poate de adevărată a întreprinderii prin intermediul situațiilor financiare pe care le elaborează. Dar, desigur, doctrina este evolutivă și se poate ca, în viitor, să ne îndreptăm spre o interpretare mai economică și mai puțin juridică a acestui principiu.”³⁴

Informațiile contabile sunt afectate de contradicțiile dintre „cercetarea imaginii fidele” pe de o parte și anumite principii contabile, sau de caracterul contradictoriu al unor principii contabile.

Principiul prudenței conduce adesea la menținerea valorilor de activ apropiate de valorile de lichidare, ceea ce înseamnă subevaluare, în timp ce invers, nu este admisă contabilizarea plusurilor latente.

Literatura de specialitate este unanimă că nu putem vorbi în contabilitate de o imagine fidelă absolută. Specialistul francez Michel Capron răspunzând la întrebarea, dacă „există un adevăr contabil”, conchide că „putem răspunde sigur negativ”.³⁵

Caracterul relativ al conceptului de imagine fidelă se datorează existenței unei diversități de utilizatori, cu solicitări diverse.

Un principiu contabil nu va conduce la obținerea imaginii fidele decât dacă este cunoscut, înțeles și admis de utilizatori. Fiecare din utilizatori recurge la informația contabilă deoarece este singura sursă în care se arată imaginea activității și situația unei întreprinderi, chiar dacă toți știu precis că această cunoaștere este imperfectă și uneori înșelătoare. Imaginea nu poate fi fidelă decât în raport cu interpretarea pe care o va face utilizatorul. Fiecare caută propriul său adevăr.

Adevărul spus de contabilitate nu este decât un filtru care să permită înțelegerea unei realități. Totuși, datorită coerenței sale interne, care-i conferă forță și slăbiciune, contabilitatea permite să se ajungă la un adevăr formal care se bazează pe câteva postulate, principii, norme și reguli.

Adevărul furnizat de contabilitate nu poate fi pentru utilizatori decât rezultatul unui compromis între așteptări și exigențe, iar pentru producători, un raport între sinceritate și regularitate.

Regularitatea impune ca în construcția informației contabile, implicit a adevărului, să se respecte normele, reglementările în vigoare. Acestea sunt foarte diversificate, de natura contabilă și de natura fiscală, unele sunt interpretabile sau contradictorii, ceea ce poate afecta imaginea fidelă.

33 Feleagă N., *Îmblânzirea junglei contabilității*, Editura Economică, București, 1996, pag. 222.

34 Feleagă N., Ionașcu I., *Op. cit.*, pag. 68.

35 Capron M., *Op. cit.*, pag. 156.

Sinceritatea se referă la calitatea documentelor de a fi exacte, autentice și adevărate și la comportamentul producătorilor de informații contabile de a fi loiali, onești și de a nu deforma realitatea.³⁶

Sinceritatea înseamnă aplicarea cu bună credință și profesionalism a normelor și reglementărilor contabile. *Buna credință* este o condiție esențială a sincerității documentelor contabile. Exactitatea informațiilor furnizate de situațiile financiare depinde și de competența profesională a profesioniștilor contabili.

S-a acreditat ideea că pot exista mai multe imagini fidele ale aceleiași realități, așa după cum pot exista mai multe reprezentări fotografice ale aceluiași obiect în funcție de unghiul din care este privit, de lumină, de distanță etc. și, în consecință, ar trebui să se aleagă ceea ce este în cea mai mare măsură conform legii sau conform situației date.³⁷ Imaginea fidelă este o aparență care se dă drept realitate și care acționează asupra comportamentului agenților economici producând unele efecte.

Imaginea fidelă nu poate fi confundată cu o copie exactă a realității economice, ci este reprezentată de imaginea în care se poate avea încredere, căreia i se poate acorda credit.

Reprezentarea întreprinderii prin contabilitate este totuși o reprezentare relativă. „Bilanțul nu redă imaginea întreprinderii, așa cum o oglindă reflectă imaginea noastră, ci creează o imagine a acesteia”.³⁸

Imaginea fidelă este asigurată și garantată de către auditori, care sunt chemați să ateste calitatea lucrărilor contabile. Informațiile contabile trebuie să fie verificabile din punctul de vedere al sincerității și al autenticității documentelor pe baza cărora se derulează întreaga tehnologie contabilă.

36 Colasse B., *Op. cit.*, pag. 377.

37 Capron M., *Op. cit.*, pag. 138.

38 Colasse B., *Op. cit.*, pag. 124.

Documentarea operațiunilor economice

La sfârșitul capitolului studentul trebuie:

1. să definească și să clasifice principalele documente;
2. să poată să caracterizeze principalele documente contabile;
3. să recunoască după conținut documentele contabile;
4. să cunoască regimul documentelor contabile;
5. să poată corecta eventualele greșeli din documentele contabile.

4.1. Noțiunea, conținutul și funcțiile documentelor economice

Contabilitatea are sarcina de a urmări, controla și înregistra situația economico-financiară și activitatea unităților patrimoniale.¹

Pentru realizarea acestor obiective, contabilitatea a elaborat un procedeu corespunzător care să permită cunoașterea fenomenelor și proceselor economice în dimensiunile în care ele au loc, cu toate caracteristicile pe care le comportă și implicațiile pe care le produc.

Procesul cunoașterii contabile începe în mod obligatoriu cu acțiunea de consemnare și de culegere a informațiilor, a datelor despre resursele entității. Contabilitatea se caracterizează prin fundamentarea și justificarea datelor ei pe bază de acte scrise. Nici o operație economică nu se poate înregistra în contabilitate fără un act scris în care să fie consemnată operația respectivă.

Documentarea, ca procedeu al metodei contabilității, este acțiunea de culegere și consemnare în documentele economice a datelor privitoare la operațiile economice dintr-o unitate patrimonială, în momentul și la locul efectuării lor.

Documentele economice sunt acte scrise în care se consemnează operațiile economice, în momentul și, de regulă la locul efectuării lor, cu scopul de a servi ca dovadă a înfăptuirii acestor operații și ca bază a înregistrării lor în contabilitate. Documentele economice constituie suportul material principal al datelor privitoare la operațiile economice ale entităților. Cu ajutorul documentelor realizăm următoarele activități:

- ◆ consemnarea informațiilor;
- ◆ culegerea datelor;
- ◆ prelucrarea datelor sau informațiilor;

¹ Matîș D. și colectiv, *Bazele contabilității. Aspecte teoretice și practice*, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005, pag.122-141.

- ♦ circulația datelor;
- ♦ sintetizarea informațiilor contabile;
- ♦ păstrarea (arhivarea) datelor.

Conținutul documentelor economice variază în funcție de caracterul operațiilor consemnate. El se concretizează în anumite elemente obligatorii care trebuie să asigure reflectarea clară și completă a operațiilor economice pentru care se întocmesc. Dintre aceste elemente, unele sunt comune tuturor categoriilor de documente economice, iar altele sunt specifice anumitor documente.

Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele **elemente comune sau principale**:

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Elementele specifice, diferă de la o categorie de documente la alta și asigură detalierea operației consemnate, ele având un rol completativ.

De exemplu: factura conține ca elemente specifice date privitoare la comandă, contract, aviz de însoțire, documente de transport, conturile la bănci ale părților etc.

În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie să se menționeze și elementele prevăzute de legislația din domeniu, respectiv forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz.

Documentele justificative provenite din tranzacții/operațiuni de cumpărare a unor bunuri de la persoane fizice, pe bază de borderouri de achiziții, pot fi înregistrate în contabilitate numai în cazul în care se face dovada intrării în gestiune a bunurilor respective.

În cazul în care documentele se referă la cheltuieli pentru prestări de servicii efectuate de persoane fizice impuse pe bază de norme de venit, pentru a fi înregistrate în contabilitate, acestea trebuie să aibă la bază contracte sau convenții civile, încheiate în acest scop, și documentul prin care se face dovada plății, respectiv dispoziția de plată/incasare.

În conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991, republicată, contabilitatea se ține în limba română și în moneda națională. Contabilitatea operațiunilor efectuate în valută se ține atât în moneda națională, cât și în valută, potrivit reglementărilor elaborate în acest sens.

Documentele justificative și financiar-contabile pot fi întocmite și într-o altă limbă și altă monedă dacă acest fapt este prevăzut expres printr-un act normativ (de exemplu, Codul fiscal, referitor la factură).

În funcție de conținutul și destinația lor, rolul documentelor se manifestă pe multiple planuri. Astfel, documentele îndeplinesc următoarele funcții:

- a) Documentele au **funcția de consemnare**, letrică și cifrică, cantitativă și valorică a operațiilor economice efectuate în cadrul unităților patrimoniale;
- b) Documentele îndeplinesc **funcția de acte justificative** care stau la baza înregistrării în contabilitatea curentă a operațiilor economice consemnate în ele;
- c) Cu ajutorul documentelor se poate urmări activitatea economică și financiară a unităților patrimoniale în cele mai mici detalii. Ele servesc la **verificarea activităților desfășurate**, prin aceasta contribuie la întărirea autonomiei economico-financiare a unităților, la controlul respectării disciplinei financiare, la mobilizarea rezervelor interne etc.;
- d) Documentele îndeplinesc și **funcția de asigurare a integrității patrimoniului**. Pe baza lor se stabilesc și se angajează răspunderi, drepturi și obligații cu privire la mișcările de valori produse în masa patrimoniului;
- e) Documentele privitoare la cheltuielile de producție contribuie la **calcularea corectă a costului producției obținute**;
- f) Totodată, documentele îndeplinesc o **funcție judiciară**, deoarece cu ajutorul lor se stabilesc drepturile și obligațiile bănești ale unităților patrimoniale. În cazul unor litigii, expertize, lipsuri, fraude etc. documentele economice servesc ca bază în cercetarea organelor judiciare.

Documentele leagă organic între ele cele trei forme ale evidenței economice: evidența operativă, statistica și contabilitatea. Pentru înregistrarea unor operații, cele trei forme ale evidenței economice folosesc, în unele cazuri, aceleași documente. Documentele economice nu se pot confunda cu nici una din cele trei forme ale evidenței economice, caracterul de evidență economică este dobândit după un început de organizare și prelucrare a documentelor primare.

Îndeplinirea acestor funcții este condiționată de calitatea documentelor, de operativitatea întocmirii lor și de viteza cu care circulă de la locul întocmirii și până la locul înregistrării și valorificării lor.

4.2. Întocmirea documentelor economice

Documentele se întocmesc pe formulare tip, în care sunt tipărite datele referitoare la elementele invariabile, iar pentru datele variabile se lasă locuri libere.

Mărimea, conținutul și formatul documentelor variază în funcție de natura operațiilor economice, de modul de întocmire și de mijloacele utilizate pentru prelucrarea datelor pe care le conțin.

Completarea documentelor se poate face manual sau cu mijloace tehnice.

♦ **Întocmirea manuală a documentelor** se realizează cu cerneală, cu pastă și prezintă următoarele neajunsuri: necesită un volum mare de muncă, nu asigură garanția exactității datelor și nici o productivitate ridicată și o calitate superioară.

♦ **Întocmirea documentelor cu mijloace tehnice** elimină în mare măsură aceste neajunsuri, în schimb impune anumite limite cu privire la mărimea, conținutul și formatul documentelor, în funcție de particularitățile tehnice ale echipamentelor utilizate. Întocmirea documentelor se poate realiza cu mașini de scris, cu mașini de facturat sau de contabilizat și cu calculatoarele electronice. Cu mașina de scris și cu celelalte tipuri de mașini documentele se întocmesc citeț, mai rapid, ordonat și mai exact. În cazul completării documentelor cu ajutorul tehnicii de calcul, odată cu scrierea documentelor, se efectuează automat și calculele necesare, iar rezultatele sunt preluate concomitent pe anumiți suporti, care permit prelucrări ulterioare ale datelor din documente.

Modul de întocmire a documentelor, manual, sau cu diferite tipuri de mașini influențează amplasarea și organizarea datelor în cadrul documentelor. Documentele pot avea mai multe forme, și anume: documente cu coloane pentru răspunsuri, documente a căror suprafață este împărțită în două, o parte pentru date letrice și alta pentru date cifrice, documente sub formă de tabele etc.

Pentru fiecare gen de operații economice se folosește câte un model de document, care are o formă și o aranjare a datelor corespunzătoare specificului operației economice respective.

Documentele contabile - jurnale, fișe etc. -, care servesc la prelucrarea, centralizarea și înregistrarea în contabilitate a operațiunilor consemnate în documentele justificative, întocmite manual sau prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, trebuie să cuprindă elemente cu privire la:

- felul, numărul și data documentului justificativ;
- sumele corespunzătoare operațiunilor efectuate;
- conturile sintetice și analitice debitoare și creditoare;
- semnăturile pentru întocmire și verificare, după caz.

Regimul juridic al documentelor în formă electronică, ce conțin date privind operațiunile economice de schimb sau vânzare de bunuri ori servicii între persoane care emit și primesc facturi, bonuri fiscale sau chitanțe în formă electronică, este stabilit de Legea nr. 260/2007 privind înregistrarea operațiunilor comerciale prin mijloace electronice.

Facturile și chitanțele în formă electronică, emise fără îndeplinirea condițiilor prevăzute de legea mai sus menționată, nu au calitatea de document justificativ, în înțelesul prevederilor Legii nr. 82/1991, republicată.

În documentele justificative și în cele contabile nu sunt admise ștersături, modificări sau alte asemenea procedee, precum și lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea sau file lipsă.

Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greșite, pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra lor se scrie textul sau cifra corectă.

Corectarea se face în toate exemplarele documentului și se confirmă prin semnătura persoanei care a întocmit/corectat documentul justificativ, menționându-se și data efectuării corecturii.

În cazul documentelor justificative la care nu se admit corecturi, cum sunt cele pe baza cărora se primește, se eliberează sau se justifică numerarul, ori al altor do-

cumente pentru care normele de utilizare prevăd asemenea restricții, documentul întocmit greșit se anulează și rămâne în carnetul respectiv.

La corectarea documentului justificativ în care se consemnează operații de predare-primire a valorilor materiale și a imobilizărilor corporale este necesară confirmarea, prin semnătură, atât a predătorului, cât și a primitorului.

În cazul completării documentelor prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, corecturile sunt admise numai înainte de prelucrarea acestora, menționându-se data rectificării și semnătura celui care a făcut modificarea. Documentele prezentate în listele de erori, anulări sau completări (pe baza cărora se fac modificări în fișiere sau în baza de date a unității) trebuie să fie semnate de persoanele împuternicite de conducerea unității.

În cazul în care prelucrarea documentelor justificative se face de către un terț (persoană fizică sau juridică), în relațiile dintre terți și unitățile beneficiare este necesar ca pentru efectuarea corespunzătoare a înregistrărilor în contabilitate să se respecte următoarele reguli:

- documentele justificative să fie întocmite corect și la timp de către unitățile beneficiare, acestea răspunzând de realitatea datelor înscrise în documentele respective;
- documentele contabile, întocmite de terți pe baza documentelor justificative, trebuie predate unităților beneficiare la termenele stabilite prin contractele sau convențiile civile încheiate, terții răspunzând de corectitudinea prelucrării datelor;
- în condițiile în care prestatorul de servicii de prelucrare a documentelor nu este persoană fizică sau juridică autorizată potrivit Ordonanței Guvernului nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați, republicată, unitățile beneficiare trebuie să efectueze verificarea documentelor contabile obținute de la terți, în sensul cuprinderii tuturor documentelor justificative predate pentru prelucrare, al respectării corespondenței conturilor și exactității sumelor înregistrate.

În vederea înregistrării în jurnale, fișe și în celelalte documente contabile a operațiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative, potrivit formelor de înregistrare în contabilitate utilizate de unități, se poate face contarea documentelor justificative, indicându-se simbolurile conturilor sintetice și analitice, debitoare și creditoare, în conformitate cu planul de conturi general aplicabil.

Înregistrările în contabilitatea sintetică și analitică se fac pe bază de documente justificative, fie document cu document, fie pe baza unui centralizator în care sunt înscrise mai multe documente justificative al căror conținut se referă la operațiuni de aceeași natură și perioadă.

În cazul operațiunilor contabile pentru care nu se întocmesc documente justificative, înregistrările în contabilitate se fac pe bază de note de contabilitate care au la bază note justificative sau note de calcul, după caz.

În cazul stornărilor, pe documentul inițial se menționează numărul și data notei de contabilitate prin care s-a efectuat stornarea operațiunii, iar în nota de contabilitate de stornare se menționează documentul, data și numărul de ordine ale operațiunii care face obiectul stornării.

Corectarea înregistrărilor făcute în contabilitate se face numai pe baza notelor de contabilitate întocmite în acest scop.

Înregistrările în contabilitate se fac cronologic, prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare a acestora în unitate și sistematic, în conturi sintetice și analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de înregistrare în contabilitate.

Înregistrările în contabilitate se pot face manual sau utilizându-se sistemele informatice de prelucrare automată a datelor.

Prezintă o importanță deosebită întocmirea clară și completă a documentelor, cu respectarea tuturor regulilor privitoare la conținutul și forma lor. Ele condiționează calitatea și exactitatea informațiilor contabile.

Totodată este necesar ca documentele să fie întocmite la timp, pentru a asigura operativitatea informațiilor contabile, pentru conducerea activităților economice. De aceea, între producerea operațiilor economice și întocmirea documentelor justificative trebuie să existe o deplină concordanță. Toate operațiile economice efectuate trebuie consemnate în documente. Legea contabilității reglementează acest lucru expres:

„Orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”²

Reflectând toate operațiile privind starea și mișcarea elementelor patrimoniale documentele constituie baza înregistrărilor în contabilitate și influențează nemijlocit exactitatea și operativitatea informațiilor contabile.

4.3. Clasificarea documentelor economice

Documentele economice sunt de mai multe feluri, ca urmare a diversității operațiilor economice, consemnate în ele.

Clasificarea documentelor se face după mai multe criterii, și anume:

a) După natura operațiilor la care se referă, documentele economice se împart în:

1. **Documente privind activitatea financiar-contabilă.** În această grupă se cuprind documentele privind activele imobilizate, activele circulante, salariile, datoriile, capitalurile proprii, rezultatele financiare etc.

2. **Documente pentru alte activități**, care nu constituie acte justificative pentru înregistrările contabile: documente privind activitatea de cercetare, proiectare, investiții, programarea și urmărirea producției, întreținerea și reparațiile la utilaje, documente privind activitatea de control tehnic de calitate și metrologie, personal, informatică, secretariat-administrativ etc.

b) După funcția pe care o îndeplinesc, documentele economice se împart în: documente de dispoziție, documente justificative și documente mixte.

1. **Documentele de dispoziție** sunt acelea prin care se transmite ordinul de a se executa o operație economică.

De exemplu: dispoziția de livrare, ordinul de plată, comanda.

² Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în M.O. nr.454 din 18.06.2008.

Aceste documente nu fac dovada executării efective a operației respective, și, de aceea, nu pot servi ca bază pentru înregistrarea lor în contabilitate.

2. Documentele justificative sau de execuție cuprind date cu privire la executarea operațiilor economice. Ele servesc ca bază pentru înregistrarea operațiilor respective în conturi.

De exemplu: factura, chitanța, bonul de consum, nota de recepție și constatare de diferențe etc.

3. Documentele mixte sau combinate reunesc trăsăturile documentelor de dispoziție și a celor justificative. Ele cuprind date privind dispoziția de executare a operației dar și dovada îndeplinirii ei. Aceste documente sunt inițial documente de dispoziție, iar prin completarea lor cu date referitoare la executarea operațiilor respective, ele devin documente justificative.

De exemplu: bonul de consum întocmit la lansarea produselor în fabricație, care după eliberarea materialelor din magazie și completarea lui cu datele privitoare la efectuarea operației, devine document justificativ.

c) După numărul operațiilor economice pe care le cuprind, documentele se împart în două grupe: singulare și cumulative sau centralizatoare.

1. Documentele singulare conțin date privitoare la o singură operație economică: chitanța, bonul de consum, factura etc.

2. Documentele cumulative sau centralizatoare conțin date privind mai multe operații economice de același fel. De aceea, pe lângă datele obligatorii comune tuturor categoriilor de documente, acestea conțin în plus, ca date specifice: diferite totaluri cantitative și valorice, perioada pentru care au fost centralizate datele din documentele individuale, numărul de ordine al acestora, locul păstrării documentelor individuale etc.

d) După momentul întocmirii și rolul lor în cadrul procesului informațional economic, distingem documente primare și documente secundare.

1. Documentele primare se întocmesc, de regulă, în momentul și la locul efectuării operațiilor economice. Ele fac dovada executării acestor operații, îndeplinind rolul de documente justificative.

De exemplu: factura, chitanța, bonul de consum etc.

2. Documentele secundare se întocmesc pe baza documentelor primare sau concomitent cu acestea și asigură pregătirea datelor în vederea prelucrării lor.

e) După locul unde se întocmesc și circulă, se deosebesc: documente interne și documente externe.

1. Documentele interne se întocmesc în cadrul unităților patrimoniale și consemnează operațiile economice cu privire la activitatea acestora.

Unele dintre aceste documente circulă și rămân în interiorul unităților respective.

De exemplu: bonul de consum, bonul de lucru, nota de predare etc.

Alte documente din această grupă circulă în afara unității, la alte entități.

De exemplu: facturile întocmite pentru produsele livrate, serviciile prestate, mărfurile vândute, cecurile etc.

2. Documentele externe sunt acele documente care s-au întocmit în afara unității și justifică raportările economice cu alte unități sau persoane fizice.

De exemplu: facturile furnizorilor, extrasele de cont de la bancă, mandatele poștale pentru sumele primite etc.

f) După sfera de aplicare, documentele se grupează în: documente generale sau comune și documente specifice.

1. **Documentele generale sau comune** se folosesc în toate entitățile. În această categorie intră documentele privitoare la activitatea financiar-contabilă.

De exemplu: nota de recepție și constatare de diferențe, bonul de consum, chitanța, factura etc.

2. **Documentele specifice** se utilizează în anumite ramuri ale economiei, fiind determinate de particularitățile acestora.

De exemplu: „Nota de predare” se utilizează pentru predarea produselor obținute la magazie, fiind folosită numai de unitățile productive; devizele se utilizează în activitatea de construcții-montaj.

g) După forma de prezentare pot exista: documente tipizate și documente netipizate.

1. **Documentele tipizate** se întocmesc pe formulare tip, strict determinate, a căror folosire este obligatorie. Din această categorie fac parte toate documentele generale sau comune care se folosesc de către toate unitățile patrimoniale.

2. **Documentele netipizate** se întocmesc, fie pe formulare specifice fiecărei ramuri economice, fie pe hârtie simplă, fără a avea un format tip, dinainte stabilit.

4.4. Tipizarea și verificarea documentelor

Tipizarea documentelor economice

Constă în elaborarea unor formulare de documente unitare (ca mărime, conținut și destinație), de un format strict determinat, care simplifică întocmirea documentelor. Scopurile urmărite prin acțiunea de tipizare se referă în principal la: reducerea cheltuielilor de imprimare, eliminarea paralelismelor în întocmirea și circulația documentelor, cuprinderea în conținutul lor a informațiilor strict necesare pentru procesul informațional, reducerea numărului de exemplare în care se întocmesc, proiectarea unor tipuri de documente care să corespundă necesităților de prelucrare cu echipamente tehnice; satisfacerea cerințelor de informare a tuturor formelor evidenței economice.

Verificarea documentelor economice

Înainte de a se înregistra în contabilitate, documentele economice trebuie să fie supuse unei verificări minuțioase, care are ca scop să descopere eventualele erori, acțiunile ilegale sau incorecte, asigurându-se exactitatea datelor contabile.

Verificarea documentelor se face sub trei aspecte și anume: verificarea formei, verificarea aritmetică și verificarea de fond.

♦ **Verificarea formei** constă în controlul întocmirii documentelor pe formulare corespunzătoare naturii operației economice, completarea tuturor rubricilor, existența tuturor semnăturilor persoanelor împuternicite să vizeze, dacă nu au avut loc ștersături sau corecturi fără a fi certificate etc.

♦ *Verificarea aritmetică (cifrică)* constă în controlul preluării corecte în documente a datelor cifrice și dacă s-au efectuat corect calculele aritmetice.

♦ *Verificarea de fond* constă în controlul realității, necesității, oportunității și legalității operațiilor economice consemnate în documentul respectiv.

Verificarea realității operației economice are ca scop să descopere dacă operația economică s-a efectuat la data, locul și condițiile prevăzute în document.

De exemplu: se confruntă suma plătită pentru procurarea unor mărfuri cu cantitatea de mărfuri recepționată.

Necesitatea operației economice constă în aprecierea dacă operația înscrisă în document este utilă activității unității și se justifică economic.

De exemplu, se compară cantitatea de materiale prevăzută în contractele de aprovizionare cu cea din normele de consum etc.

Prin *verificarea oportunității* se urmărește dacă momentul ales și locul stabilit pentru executarea unei operații economice sunt eficiente pentru entitate.

Legalitatea operației se apreciază prin raportarea ei la actele normative care reglementează genul respectiv de operații economice. Acestea nu trebuie să contravină legislației în vigoare.

Verificarea documentelor, în general, se efectuează de alte persoane decât cele care le-au întocmit. Controlul operațiilor înregistrate în contabilitate se efectuează de către persoanele care conduc contabilitatea, de cele care execută controlul financiar preventiv, controlul financiar de gestiune, cenzori sau alte persoane împuternicite de unitate, de organele de control financiar și fiscal al statului etc.

4.5. Circulația documentelor economice

Prin circulația documentelor se înțelege mișcarea succesivă a acestora prin diferitele verigi ale unității patrimoniale din momentul întocmirii sau intrării în unitate și până la predarea lor la arhivă.

Circulația documentelor trebuie să se facă într-o anumită ordine dinainte stabilită, nefiind permisă reținerea documentelor în mod nejustificat de către un compartiment sau altul.

Necesitatea circulației documentelor este determinată de faptul că datele din același document sunt necesare mai multor compartimente și persoane din unitate și nu se poate asigura câte un exemplar pentru fiecare utilizator.

Circulația documentelor trebuie astfel organizată încât să respecte următoarele condiții:

- mișcarea documentelor să se facă pe căile cele mai scurte și printr-un număr redus de verigi organizatorice pentru a asigura operativitate în utilizarea informațiilor;
- în mișcarea documentelor trebuie să existe continuitate;
- rezolvarea problemelor de prelucrare a datelor din documente trebuie să se facă complet și în termenul prevăzut.

Organizarea circulației documentelor se face pe bază de grafice de circulație. Graficul trebuie să cuprindă: documentele care se întocmesc, lucrările de prelucrare în

fiecare etapă a circuitului, termenele de execuție și persoanele care răspund, compartimentele la care se transmit etc.

La alcătuirea graficului de circulație a documentelor trebuie să se respecte următoarele cerințe:

- în graficul de circulație trebuie cuprinse toate lucrările de evidență, începând cu întocmirea documentelor primare, înregistrarea lor în contabilitatea sintetică și analitică, întocmirea lucrărilor de sinteză contabilă;
- este necesar să se stabilească toți lucrătorii care participă la întocmirea și prelucrarea documentelor, începând cu cei care le întocmesc și continuând cu persoanele care execută lucrările contabile;
- să se asigure respectarea normelor cu privire la întocmirea documentelor.

Întocmirea graficelor de circulație a documentelor se face prin descrierea și analiza drumului parcurs de acestea, folosindu-se textul sau diferite tehnici de reprezentare grafică (schema bloc, schema orizontală, schema verticală etc.).

Drumul parcurs de documentele economice variază de la o unitate la alta, în funcție de dimensiunile și structura organizatorică, de natura operațiilor consemnate, de mijloacele folosite pentru executarea lucrărilor contabile etc.

Din punct de vedere al conținutului și al sferei de cuprindere, graficele de circulație a documentelor pot fi: grafice individuale, grafice pe compartimente sau de structură și grafice generale sau sintetice.

- ◆ *Graficele individuale* cuprind operațiile și lucrările de contabilitate pe care le execută fiecare salariat, termenele de executare a acestora și compartimentele sau persoanele cărora li se transmit.
- ◆ *Graficele pe compartimente sau de structură* cuprind toate lucrările de evidență ale unui anumit sector sau compartiment de activitate, documentele care se întocmesc, termenele și executanții, compartimentele cărora li se transmit.
- ◆ *Graficele generale sau sintetice* cuprind toate operațiile necesare unei anumite lucrări cu un grad mai ridicat de complexitate, cum ar fi întocmirea Situațiilor financiare anuale.

4.6. Reconstituirea documentelor financiar-contabile pierdute, sustrase sau distruse

Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme metodologice.

Pentru acele situații în care prin alte reglementări speciale se prevede că formularul original trebuie să fie păstrat la altă unitate, atunci la înregistrarea în contabilitate este folosită copia documentului respectiv.

Orice persoană care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile are obligația să aducă la cunoștință, în scris, în termen de 24 de ore de la constatare, conducătorului unității (administratorului unității, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării unității respective).

În termen de cel mult 3 zile de la primirea comunicării, conducătorul unității trebuie să încheie un proces-verbal, care să cuprindă:

- datele de identificare a documentului dispărut;
- numele și prenumele persoanei responsabile cu păstrarea documentului;
- data și împrejurările în care s-a constatat lipsa documentului respectiv.

Procesul-verbal se semnează de către:

- conducătorul unității;
- conducătorul compartimentului financiar-contabil al unității sau persoana împuternicită să îndeplinească această funcție;
- persoana responsabilă cu păstrarea documentului; și
- șeful ierarhic al persoanei responsabile cu păstrarea documentului, după caz.

Când dispariția documentelor se datorează însuși conducătorului unității, măsurile prevăzute de prezentele norme metodologice se iau de către ceilalți membri ai consiliului de administrație, după caz.

În condițiile în care documentul pierdut a fost întocmit de către unitate într-un singur exemplar, reconstituirea acestuia se face urmând aceleași proceduri prin care a fost întocmit documentul original, menționându-se în antetul documentului că este reconstituit, și stă la baza înregistrărilor în contabilitate.

Ori de câte ori pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor constituie infracțiune, se încunoștințează imediat organele de urmărire penală.

Reconstituirea documentelor se face pe baza unui “dosar de reconstituire”, întocmit separat pentru fiecare caz.

Dosarul de reconstituire trebuie să conțină toate lucrările efectuate în legătură cu constatarea și reconstituirea documentului dispărut, și anume:

- sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariția documentului;
- procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii;
- dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate, după caz;
- dispoziția scrisă a conducătorului unității pentru reconstituirea documentului;
- o copie a documentului reconstituit.

În cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă unitate, reconstituirea se va face de unitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la unitatea emitentă. În acest caz, unitatea emitentă va trimite unității solicitante, în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii, documentul reconstituit.

Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea “DUPLICAT”, cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

Documentele reconstituite conform prezentelor norme metodologice constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

Nu se pot reconstitui documentele de cheltuieli nenominale (bonuri, bilete de călătorie nenominale etc.) pierdute, sustrate sau distruse înainte de a fi înregistrate în contabilitate. În acest caz, vinovații de pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor suportă paguba adusă unității, salariaților sau altor unități, sumele respective recuperându-se potrivit prevederilor legale.

În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, emiten-tul trebuie să emită un duplicat al facturii pierdute, sustrate sau distruse.

Duplicatul poate fi:

- o factură nouă, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială; sau
- o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila societății și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială.

Pentru pagubele generate de pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor se stabilesc răspunderi materiale, care cuprind și eventualele cheltuieli ocazionate de reconstituirea documentelor respective.

Găsirea ulterioară a documentelor originale, care au fost reconstituite, poate consti-tui motiv de revizuire a sancțiunilor aplicate, în condițiile legii.

În cazul găsirii ulterioare a originalului, documentul reconstituit se anulează pe baza unui proces-verbal, și se păstrează împreună cu procesul-verbal în dosarul de recon-stituire.

Conducătorii unităților vor lua măsuri pentru asigurarea înregistrării și evidenței curente a tuturor lucrărilor întocmite, primite sau expediate, stabilirea și evidența responsabililor de păstrarea acestora, evidența tuturor reconstituirilor de documente, precum și pentru păstrarea dosarelor de reconstituire, pe toată durata de păstrare a documentului reconstituit.

4.7. Clasarea și păstrarea documentelor economice

Faza finală a circulației documentelor o constituie clasarea lor la dosar, după rezol-varea completă și definitivă a acestora.

Prin clasare se înțelege aranjarea documentelor într-o anumită ordine, strict deter-minată, în scopul asigurării păstrării lor în bune condiții și pentru a fi ușor găsite în vederea obținerii informațiilor necesare.

O clasare rațională și eficientă a documentelor trebuie să asigure posibilitatea găsirii cu ușurință a oricărui document; să fie simplă, precisă; să fie elastică, adică să se poată utiliza la un număr mai mare de documente; să fie potrivită specificului documen-telor etc.

Clasarea documentelor în dosare se poate face după mai multe criterii.

- ♦ *Criteriul cronologic* constă în gruparea documentelor în ordinea întocmirii lor.
- ♦ *Criteriul alfabetic* impune clasarea în același dosar a documentelor ținând seama de denumirea unității la care se referă documentele.
- ♦ *Criteriul geografic* asigură gruparea documentelor după județul, municipiul sau ora-șul unde își au sediul unitățile corespondente.
- ♦ *Criteriul după obiect sau pe grupe de operații economice* constă în aranjarea documen-telor pe categorii de probleme (active imobilizate, active circulante bănești, livrarea mărfurilor etc.).

Cel mai frecvent se folosește o combinație între criteriul cronologic și criteriul pe grupe de operații economice.

Păstrarea documentelor trebuie să asigure integritatea acestora deoarece acestea servesc pentru controlul operațiilor economice efectuate.

Păstrarea documentelor poate fi de doua feluri: pentru anul curent și pentru anii precedenți.

1. Păstrarea documentelor pentru anul curent se organizează în *arhiva curentă* a fiecărui sector sau compartiment al unității patrimoniale.

2. Păstrarea documentelor din anii precedenți se organizează în *arhiva generală* a entității.

Consultarea, folosirea și eliberarea de copii și extrase de pe documentele din arhivă se poate face numai în condițiile stabilite prin actele normative în vigoare.

Termenele de păstrare a documentelor se stabilesc tot prin acte normative și diferă în funcție de natura și importanța documentului.

Registrele de contabilitate și documentele justificative ce stau la baza înregistrărilor în contabilitate se păstrează 10 ani cu începere de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia au fost întocmite. Statele de salarii se păstrează 50 de ani.

După expirarea termenului de păstrare, documentele se scot din arhiva generală a unității și se predau la arhivele statului, dacă mai prezintă un anumit interes sau se dau la topit, dacă nu mai prezintă utilitate practică.

Soluția cea mai modernă pentru păstrarea documentelor în arhiva generală a unității este folosirea microfilmelor, microfișelor, dischetelor și CD-urilor.

Reconstituirea documentelor pierdute, sustrate sau distruse se face în termen de maxim 30 de zile de la constatare.

Datorită dezvoltării echipamentului electronic de prelucrare a datelor contabile, în afara clasării și arhivării documentelor și registrelor contabile se organizează și clasarea și păstrarea altor purtători de informații, ca: benzi perforate, benzi magnetice, dischete etc.

Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea nr. 82/1991, republicată, au obligația păstrării în arhiva lor a registrelor de contabilitate, a celorlalte documente contabile, precum și a documentelor justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate. Păstrarea registrelor și a documentelor justificative și contabile se face la domiciliul fiscal sau la sediile secundare, după caz.

Registrele și documentele justificative și contabile se pot arhiva, în baza unor contracte de prestări de servicii, cu titlu oneros, de către alte persoane juridice române care dispun de condiții corespunzătoare. Și în acest caz, răspunderea privind arhivarea documentelor financiar-contabile revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării unității beneficiare.

Unitatea care a încredințat documentele spre arhivare, respectiv unitatea beneficiară, va înștiința organul fiscal teritorial de care aparține despre această situație.

În caz de încetare a activității persoanelor prevăzute la art. 1 din Legea nr. 82/1991, republicată, documentele contabile se arhivează în conformitate cu prevederile Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sau se predau la arhivele statului, în conformitate cu prevederile legale în materie, după caz.

Arhivarea documentelor justificative și contabile se face în conformitate cu prevederile legale și cu următoarele reguli generale:

- documentele se grupează în dosare, numerotate, șnuruite și parafate;
- gruparea documentelor în dosare se face cronologic și sistematic, în cadrul fiecărui exercițiu financiar la care se referă acestea. În cazul fuziunii sau al lichidării societății, documentele aferente acestei perioade se arhivează separat;
- dosarele conținând documente justificative și contabile se păstrează în spații amenajate în acest scop, asigurate împotriva degradării, distrugerii sau sustragerii, dotate cu mijloace de prevenire a incendiilor;
- evidența documentelor la arhivă se ține cu ajutorul Registrului de evidență, potrivit legii, în care sunt consemnate dosarele și documentele intrate în arhivă, precum și mișcarea acestora în decursul timpului.

Eliminarea din arhivă a documentelor al căror termen legal de păstrare a expirat se face de către o comisie, sub conducerea administratorului sau a ordonatorului de credite, după caz. În această situație se întocmește un proces-verbal și se consemnează scăderea documentelor eliminate din Registrul de evidență al arhivei.

În continuare, se prezintă Nomenclatorul documentelor financiar-contabile care se utilizează în prezent.

NOMENCLATORUL documentelor financiar-contabile

Nr. crt	Denumire formular	Cod	
		Bază	VARIANTĂ
0	1	2	3
I. REGISTRELE DE CONTABILITATE			
1	Registrul-jurnal	14-1-1	
2	- Registrul-jurnal de încasări și plăți		14-1-1/b
3	Registrul-inventar	14-1-2	
4	Registrul Cartea mare	14-1-3	
5	- Registrul Cartea mare (șah)		14-1-3/a
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE			
6	Registrul numerelor de inventar	14-2-1	
7	Fișa imobilizării corporale	14-2-2	
8	Bon de mișcare a imobilizărilor corporale	14-2-3 A	
9	- Proces-verbal de scoatere din funcțiune a imobilizărilor corporale/de declarare a unor bunuri materiale		14-2-3/aA
10	Proces-verbal de recepție	14-2-5	
11	- Proces-verbal de recepție provizorie		14-2-5/a
12	- Proces-verbal de punere în funcțiune		14-2-5/b
III. BUNURI DE NATURA STOCURILOR			
13	Notă de recepție și constatare de diferențe	14-3-1A	
14	Bon de primire în consignație	14-3-2	

15	Bon de predare, transfer, restituire	14-3-3A	
16	Bon de consum	14-3-4A	
17	- Bon de consum (colectiv)		14-3-4/aA
18	- Fișă limită de consum		14-3-4/bA
19	- Listă zilnică de alimente		14-3-4/dA
20	Dispoziție de livrare	14-3-5A	
21	Aviz de însoțire a mărfii	14-3-6A	
22	Fișă de magazie	14-3-8	
23	- Fișă de magazie (cu două unități de măsură)		14-3-8/a
24	Fișă de evidență a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință	14-3-9	
25	Registrul stocurilor	14-3-11	
26	- Registrul stocurilor		14-3-11/a
27	Listă de inventariere	14-3-12	
28	- Listă de inventariere		14-3-12/b
29	- Listă de inventariere (pentru gestiuni global-valorice)		14-3-12/a
IV. MIJLOACE BĂNEȘTI ȘI DECONTĂRI			
30	Chitanță	14-4-1	
31	- Chitanță pentru operațiuni în valută		14-4-1/a
32	Proces-verbal de plăți	14-4-3A	
33	Dispoziție de plată/incasare către casierie	14-4-4	
34	Registru de casă		14-4-7A
35	- Registru de casă		14-4-7/bA
36	- Registru de casă (în valută)		14-4-7/aA
37	- Registru de casă (în valută)		14-4-7/cA
38	Borderou de achiziție	14-4-13	
39	- Borderou de achiziție (de la producători individuali)		14-4-13/b
40	Decont pentru operațiuni în participație	14-4-14	
V. SALARII ȘI ALTE DREPTURI DE PERSONAL			
41	- Stat de salarii		14-5-1/a
42	- Stat de salarii (fără elementele componente ale salariului total)		14-5-1/b
43	- Stat de salarii (fără elementele componente ale salariului total)		14-5-1/c
44	- Stat de salarii		14-5-1/k
45	- Listă de avans chenzinal		14-5-1/d
46	Ordin de deplasare (delegație)	14-5-4	
47	- Ordin de deplasare (delegație) în străinătate (transporturi internaționale)		14-5-4/a
48	Decont de cheltuieli (pentru deplasări externe)	14-5-5	
49	Decont de cheltuieli valutare (transporturi internaționale)		14-5-5/a
VI. CONTABILITATE GENERALĂ			
50	Notă de debitare-creditară	14-6-1A	
51	Notă de contabilitate	14-6-2A	

52	Extras de cont	14-6-3	
53	Jurnal privind operațiunile de casă și bancă	14-6-5	
54	Jurnal privind decontările cu furnizorii	14-6-6	
55	Situația încasării-achitării facturilor	14-6-7	
56	Jurnal privind consumurile și alte ieșiri de stocuri	14-6-8	
57	Jurnal privind salariile, contribuția pentru asigurări sociale, protecția socială a șomerilor și asigurări sociale de sănătate	14-6-10	
58	Borderou de primire a obiectelor în consignație	14-6-14	
59	Borderou de ieșire a obiectelor din consignație	14-6-15	
60	Jurnal privind operațiuni diverse (pentru conturi sintetice)	14-6-17	
61	Fișă de cont analitic pentru cheltuieli efective de producție	14-6-21	
62	- Fișă de cont analitic pentru cheltuieli		14-6-21/a
63	Fișă de cont pentru operațiuni diverse	14-6-22	
64	- Fișă de cont pentru operațiuni diverse (în și în lei) 14-6-24/b		14-6-22/a
65	Document cumulativ	14-6-24	
66	- Document cumulativ		14-6-24/b
67	Balanță de verificare (cu patru egalități)	14-6-30	
68	- Balanță de verificare (cu patru egalități)		14-6-30/A
69	- Balanță de verificare (cu cinci egalități)		14-6-30/a
70	- Balanță de verificare (cu cinci egalități)		14-6-30/b1
71	- Balanță de verificare (cu cinci egalități)		14-6-30/b2
72	- Balanță de verificare (cu șase egalități)		14-6-30/b
73	- Balanță analitică a stocurilor		14-6-30/c
VII. ALTE SUBACTIVITĂȚI			
74	Situația activelor gajate sau ipotecate	14-8-1	
75	- Situația bunurilor sechestrate		14-8-1/a
76	Decizie de imputare	14-8-2	
77	- Angajament de plată		14-8-2/a

Cuantificarea monetară

Abilități de dobândit de către studenți după studierea capitolului:

1. cunoașterea importanței, conținutului și regulilor aplicabile în cadrul calculației contabile ca procedeu al metodei contabilității;
2. înțelegerea sistemului de evaluare contabilă și a bazelor de evaluare aplicabile actualmente în plan internațional și național;
3. aprofundarea principiilor fundamentale, respectiv normative ale contabilității care premerg aplicării evaluării contabile;
4. însușirea aspectelor practice ale evaluării contabile, prin prezentarea și oferirea unor exemple ale aplicațiilor diferitelor baze de evaluare;
5. repetarea conținutului elementelor patrimoniale și de rezultate expus la capitolul privind obiectul contabilității și integrarea lor valorică și cronologică în procesul contabil de prelucrare a datelor;
6. înțelegerea caracteristicii fundamentale a informației contabile – exprimarea în unități monetare –, regăsită atât în înregistrările curente ale perioadei cât și în lucrările de sinteză efectuate la sfârșitul exercițiului financiar.

5.1. Calculația – procedeu al metodei contabilității

5.1.1. Conținutul și rolul calculației contabile

Calculația este un procedeu al metodei contabilității care constă în aplicarea unor algoritmi de calcul în vederea determinării unor costuri, prețuri, tarife sau valori corespunzătoare elementelor patrimoniale sau rezultatelor care se înregistrează în contabilitate și care apoi se prelucrează până la nivelul elaborării Situațiilor financiare anuale.

Altfel spus, calculația este prezentă în toate etapele procesului contabil care pot fi sintetizate astfel:

- ♦ consemnarea tranzacțiilor și operațiilor economice în documente contabile primare și centralizatoare;

- ◆ evaluarea elementelor patrimoniale și de rezultate care reies din documentele contabile sau efectuarea unor estimări;
- ◆ înregistrarea operațiilor economice cu ajutorul conturilor;
- ◆ verificarea exactității înregistrărilor contabile prin intermediul bilanțelor de verificare;
- ◆ controlul realității datelor contabile cu ajutorul inventarierii;
- ◆ elaborarea Situațiilor financiare anuale.

Modul în care se realizează calculația în câteva dintre etapele prezentate este exemplificat în cele ce urmează:

- a) prețul din factura furnizorului și care va corespunde valorii bunurilor aprovizionate se determină prin multiplicarea prețului unitar al bunului cu cantitatea aprovizionată;
- b) repartizarea cheltuielilor indirecte aferente producției obținute în cursul unei perioade de gestiune se face prin utilizarea unor chei de repartizare specifice utilizând operațiile matematice de sumă, raport, multiplicare;
- c) verificarea la sfârșitul perioadei de gestiune sau a exercițiului financiar a exactității înregistrărilor operațiilor economice în conturi se face prin intermediul bilanței de verificare care presupune însumarea datelor valorice ale conturilor: sold inițial, rulaje, total sume și sold final.

5.1.2. Principiile calculației contabile

Acestea derivă din premisele, principiile explicite sau implicite, respectiv din procedeele generale contabile prezentate în cadrul Capitolului 3 al acestei lucrări. Cele pe care le considerăm definitorii pentru calculație sunt redate mai jos:

a) Principiul stabilirii obiectului calculației

Acest principiu se subscrie premisei generale contabile, aceea de a se delimita în timp și spațiu obiectul contabilității. Delimitarea în spațiu a obiectului contabilității se constituie chiar într-un principiu implicit, cel al patrimoniului închis. Conform acestuia, obiectul contabilității trebuie delimitat între entitățile titulare ale unui patrimoniu, care gestionează sumele primite de la acționari/ asociați sau de la creditorii, urmărind modul și eficiența cu care acestea sunt investite în active.

Principiul stabilirii obiectului calculației constă în determinarea în timp și spațiu a conținutului calculației. Astfel, trebuie să se pornească de la identificarea tranzacțiilor și operațiilor economice ca și natură, a momentului sau perioadei la care se referă, a localizării lor iar apoi să se stabilească conținutul, structura și forma de exprimare a calculației.

EXEMPLU

Trebuie ca o entitate economică să decidă dacă calculul consumului de materii prime se face pe lună sau pe an, pentru o secție sau pentru întreaga entitate, pentru un produs sau pentru toate produsele².

² Matîș D. și colectiv, Op.cit., pag.143.

b) Principiul eficienței

Este un principiu general contabil care presupune, pentru orice lucrare, inclusiv calculația, ca aceasta să se desfășoare cu eforturi minime și rezultate maxime.

EXEMPLU

Estimarea beneficiilor viitoare pe care trebuie să le aducă activele pentru a fi recunoscute în contabilitate, estimare care presupune calculație, este uneori dificilă și costisitoare; astfel, unele elemente necorporale (resursa umană) nu sunt înregistrate în contabilitate, printre motivele acestei opțiuni numărându-se și lipsa de eficiență a calculului.

c) Principiul independenței exercițiilor

Acesta constă în delimitarea activității unei entități economice în exerciții financiare, egale, de regulă, ca mărime cu anul calendaristic. Astfel, pot fi atașate fiecărui exercițiu cheltuielile și veniturile care îl privesc, indiferent de data plății, respectiv încasării lor. Acest principiu trebuie urmărit și în calculație, pentru care s-a fixat, așa cum s-a arătat mai sus, un anumit moment sau perioadă de calcul, care nu corespunde neapărat recunoașterii cheltuielilor și veniturilor unui exercițiu. Altfel spus, indiferent de momentul calculației lor, aceste elemente trebuie atașate exercițiului la care se referă.

EXEMPLU

Dobânda datorată de o entitate pentru un credit contractat pe 5 ani și care se plătește anual, la începutul exercițiului următor va fi înregistrată ca și o cheltuială a exercițiului pentru care se datorează indiferent de momentul plății. Pentru determinarea mărimii dobânzii anuale se întocmește un tablou al amortizării creditului pentru care sunt necesare calcule matematice.

d) Principiul documentării

Derivă dintr-un alt procedeu contabil – documentarea –, conform căruia tranzacțiile și operațiile economice ale unei entități sunt înregistrate în contabilitate pe baza unor documente justificative. Chiar și înregistrarea unor estimări contabile (de exemplu, durata de viață utilă a unui activ imobilizat, valoarea de piață a unui stoc) se efectuează pe baza unui document specific care expune ipotezele ce au stat la baza estimării (spre exemplu fișe de calcul, foi de lucru).

Aproape toate documentele justificative presupun efectuarea unei calculații.

EXEMPLU

Statul de plată al salariilor, pe baza căruia se înregistrează periodic salariile și reținerile din salarii, presupune efectuarea unor calcule de multiplicare, însumare, diferență.

5.2. Evaluarea – procedeu al metodei contabilității

5.2.1. Recunoașterea elementelor patrimoniale și a rezultatelor

Termenul **recunoaștere** utilizat în cadrul normelor contabile, poate fi definit drept constatarea existenței elementelor Situațiilor financiare și anume active, datorii, capitaluri proprii, cheltuieli și venituri. Mai exact, el desemnează faptul generator al apariției acestor elemente, precizează criteriile în funcție de care un element este înregistrat în contabilitatea curentă și este apoi raportat în Situațiile financiare anuale. Criteriile de recunoaștere a elementelor Situațiilor financiare sunt, așa cum s-a prezentat în Capitolul 2 al acestei lucrări:

- ♦ probabilitatea ca acel element să genereze beneficii economice viitoare;
- ♦ posibilitatea măsurării fiabile (credibile) a valorii acelui element.

Cel de-al doilea criteriu de recunoaștere presupune **evaluarea** corectă, rațională și credibilă, folosind metode și procedee consacrate, a elementelor Situațiilor financiare. În funcție de modul de realizare, evaluarea îmbracă următoarele forme:

a) înregistrarea exactă a valorilor existente în documentele justificative din punct de vedere contabil, caz în care aceste valori devin costuri ale entității;

b) estimarea unor valori, atunci când nu există documente justificative specifice la intrarea în gestiune a elementului, respectiv atunci când are loc evaluarea ulterioară a unora dintre elementele patrimoniale.

În acest al doilea caz, pentru valorile estimate se pune condiția ca ele să fie fiabile, determinate cu bună credință, în funcție de toate informațiile care s-au putut obține la data evaluării, astfel încât elementul în cauză să poată fi recunoscut în Situațiile financiare.

În general vorbind, **evaluarea** constă în exprimarea unei opinii asupra valorii prin intermediul unor demersuri specifice³.

Această afirmație reiese și din definiția *valorii*, care reprezintă calitatea convențională a unui obiect care îi este atribuită în urma unor calcule și expertize⁴.

În accepțiunea *normelor contabile* actuale, evaluarea este procesul prin care se determină valorile la care activele, datoriile, capitalurile proprii, cheltuielile și veniturile vor fi înregistrate în contabilitate și apoi raportate în Situațiile financiare (în principal Bilanțul și Contul de profit și pierdere). Ea presupune alegerea uneia sau mai multor baze de evaluare.

5.2.2. Principiile evaluării contabile

Evaluarea contabilă a elementelor patrimoniale și a rezultatelor se bazează pe toate principiile prezentate în cadrul Capitolului 3 al lucrării. Dintre acestea, patru principii sunt determinante pentru evaluare. Ele vor fi prezentate succint în cele ce urmează pentru a se urmări și înțelege corect legătura dintre principii și procedee în

³ Deaconu A., *Evaluarea afacerilor*, Ed.Intelcredo, Cluj-Napoca, 2002, pag. 7.

⁴ Brillman J., Maire C., *Manuel d'évaluation des entreprises*, Les Editions d'Organisation, Paris, 1993, pag. 25.

cadrul metodologiei contabile. De asemenea, se vor explica situațiile în care nu sunt îndeplinite aceste principii, cu alte cuvinte excepțiile de la regulă.

Astfel, principiile pe care se bazează evaluarea sunt:

a) Principiul continuității activității

Acesta constituie premisa aplicării celorlalte principii contabile prin aceea că presupune că într-un viitor previzibil entitatea economică își continuă activitatea în condiții normale de exploatare, fără a intra în stare de faliment sau de reducere semnificativă a activității.

În cazul îndeplinirii cerinței anterioare, elementele patrimoniale sunt *evaluate în condiții normale*, așa cum se va arăta în subcapitolele următoare. În caz contrar, valorile elementelor patrimoniale se vor numi *valori de lichidare*, vor fi inferioare valorilor determinate în condiții normale și se vor determina prin proceduri specifice care nu fac obiectul acestei lucrări.

b) Principiul nominalismului monetar (principiul cuantificării monetare)

Derivă dintr-o trăsătură distinctivă a contabilității care constă în utilizarea etalonului bănesc pentru înregistrarea tranzacțiilor și operațiilor economice. Conform legii, în România contabilitatea se ține în monedă națională, iar Situațiile financiare sunt raportate în monedă națională. La ora actuală se permite entităților economice să-și elaboreze Situațiile financiare și într-o monedă străină stabilă.

Din punctul de vedere al evaluării, valorile elementelor patrimoniale stabilite în cursul exercițiului financiar sunt *exprimate în monedă națională* fiind astfel influențate de deprecierea monetară datorată inflației. Această erodare poate fi corectată din punct de vedere informațional dacă se recurge la elaborarea în deize a Situațiilor financiare ale exercițiului care se încheie.

c) Principiul costului istoric

Presupune înregistrarea în contabilitate a elementelor patrimoniale și a rezultatelor la valoarea lor de la data intrării în gestiune. Această valoare devine cost istoric, nefiind permisă modificarea sa directă. Actualmente, *costul istoric* este referința sau baza de evaluare cea mai utilizată, însă alături de acesta se permite folosirea, în unele cazuri, a *altor baze de evaluare*.

Valorile aferente activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, cheltuielilor și veniturilor se vor determina diferit, în conformitate cu baza de evaluare aleasă de entitatea economică.

d) Principiul prudenței

Constă în înregistrarea oricăror deprecieri sau riscuri probabile și în neînregistrarea câștigurilor sperate chiar dacă sunt foarte probabile.

Înregistrarea depreciilor probabile ale activelor și datoriilor implică stabilirea valorilor lor actuale, corespunzătoare sfârșitului exercițiului financiar, care pot conduce la corecții ale valorilor contabile raportate în Situațiile financiare, prin intermediul

ajustărilor pentru depreciere sau pentru pierdere de valoare. Această procedură, bazată pe principiul prudenței, este aplicată în situația utilizării costului istoric ca bază de evaluare.

În situația în care se utilizează alte baze de evaluare decât costul istoric pentru evaluarea unor active, care presupun înregistrarea continuă a valorilor actuale, principiul prudenței nu mai acționează. Astfel, pentru activele evaluate după aceste baze *se pot înregistra atât pierderi de valoare cât și plusuri de valoare*, constatate de la un exercițiu financiar la altul.

5.2.3. Bazele de evaluare în contabilitate

5.2.3.1. Conținutul bazelor de evaluare

Bazele de evaluare reprezintă sistemele sau modalitățile de măsurare a elementelor patrimoniale (activele, datoriile și capitalurile proprii) și a rezultatelor (cheltuieli și venituri) care vor fi recunoscute în Situațiile financiare. Ele reprezintă termenii de referință în abordarea procesului evaluării contabile.

Reglementările contabile actuale, conforme cu directivele europene (O.M.F.P. nr.3055/2009), nu fac trimiteri explicite la anumite baze de evaluare aplicabile în România. Din conținutul lor reiese încă necesitatea utilizării cu prioritate a bazei de evaluare cost istoric, alături de alte baze, în cazuri precizate. Ca atare, considerăm utilă prezentarea în continuare a bazelor de evaluare consacrate în standardele internaționale contabile, standarde care au influențat considerabil în ultimii ani contabilitatea europeană.

BAZA DE EVALUARE	CONȚINUT	APLICAȚII SPECIFICE
Cost istoric	Activele sunt înregistrate la nivelul: - trezoreriei plătite, dacă decontarea operației economice se face în bani sau - valorii bunurilor primite, dacă decontarea operației economice se face în natură Datoriile sunt înregistrate la nivelul trezoreriei necesare stingerii unei obligații.	Aplicația practică a costului istoric o constituie: costul de achiziție, tariful unui serviciu, prețul de livrare, valoarea de piață, altele.
Cost actual (curent)	Activele sunt înregistrate la nivelul trezoreriei care ar trebui plătită dacă s-ar achiziționa astăzi același activ. Datoriile sunt înregistrate la nivelul trezoreriei necesare stingerii unei obligații.	Pentru active, aplicația practică a costului actual este costul de înlocuire (net).

Valoare realizabilă (sau de recuperare a activelor, respectiv de decontare a obligației)	Activele sunt înregistrate la nivelul trezoreriei care ar putea fi obținută astăzi din vânzarea activului. Datoriile sunt înregistrate la nivelul trezoreriei necesare stingerii unei obligații.	În cazul activelor, aplicația practică a valorii realizabile este valoarea de piață diminuată cu costurile aferente finalizării și vânzării activului.
Valoare actualizată	Activele sunt înregistrate la valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie pe care activul le va genera în viitor. Datoriile sunt înregistrate la valoarea actualizată a trezoreriei cu ajutorul căreia se vor deconta obligațiile în viitor.	Se obține prin aplicarea unei rate de actualizare (de depreciere) a fluxurilor de trezorerie estimate. Dacă este vorba de active (mai puțin creanțele), aplicația practică a valorii actuale este valoarea de utilizare.

De menționat că prezentarea de mai sus se referă la *active și datorii*. În ceea ce privește *cheltuielile și veniturile*, evaluarea lor se realizează după aceleași baze de evaluare, însă indirect, prin intermediul activelor și datoriilor cu care ele intră în corespondență. Aceasta pentru că veniturile și cheltuielile sunt determinate de existența și de modul de ieșire din gestiune a activelor și datoriilor. Astfel, orice activ se transformă mai devreme sau mai târziu într-un venit, după cum orice datorie se transformă într-o cheltuială. În consecință, evaluând activele și datoriile, sunt evaluate implicit cheltuielile și veniturile.

Dintre bazele de evaluare prezentate, cea mai utilizată este costul istoric, dat fiind că reprezintă o măsură incontestabilă și ușor verificabilă a elementelor patrimoniale și a rezultatelor. Spre deosebire de costul istoric, celelalte baze de evaluare sunt, prin natura lor, subiective. Se bazează pe estimări efectuate de o persoană calificată, în funcție de informațiile obiective pe care aceasta și le-a putut procura, utilizând metode consacrate de evaluare, dar căreia îi aparține modul de interpretare, prelucrare și transpunere metodologică a acestor date. Astfel, persoanele care efectuează evaluări-estimări au o anumită pregătire și informare în domeniul micro și macroeconomic, au anumite aptitudini și un anumit talent profesional. De aceea, se poate afirma faptul că nici o evaluare efectuată de mai multe persoane pentru același obiect al evaluării nu este identică.

Cu toate avantajele costului istoric, acesta conduce, pe de altă parte, la o subevaluare sistematică a activelor având în vedere că nu ține seama de efectele creșterii prețurilor pe piață. Din acest considerent, costul istoric este combinat uneori cu alte baze de evaluare.

5.2.3.2. Aplicațiile bazelor de evaluare

Bazele de evaluare se materializează în categorii precise de costuri, prețuri, tarife și valori.

Aplicațiile bazelor de evaluare formează un sistem valoric ale cărui componente sunt definite exact și acceptate ca atare în standardele profesionale contabile, respectiv de

evaluare aplicabile în practica contabilă. În cele ce urmează, se vor prezenta aplicațiile bazelor de evaluare ca și definiție, respectiv modalități de obținere.

A. APLICAȚII ALE COSTULUI ISTORIC

Costul istoric este cea mai utilizată bază de evaluare pentru active și datorii, cheltuieli și venituri.

Aplicațiile costului istoric se constituie într-un **ansamblu de costuri, prețuri, tarife și valori** care se utilizează în raport cu modul de intrare în gestiune a elementelor care fac obiectul evaluării.

Costurile reprezintă totalitatea cheltuielilor efectuate cu procurarea și prelucrarea bunurilor, serviciilor, lucrărilor destinate realizării ofertei entității. Aceasta se materializează în alte bunuri, servicii, lucrări, în raport cu obiectul ei de activitate.

Prețurile indică suma care se așteaptă să fie primită ca și contrapartidă a bunurilor vândute în condiții concrete de timp și loc. Pentru entitatea în cauză ele reprezintă prețuri de vânzare.

Tarifele sunt prețuri ale serviciilor prestate, respectiv a lucrărilor executate fie de către entitate pentru terți, fie de către terți pentru entitate.

Valorile reprezintă exprimarea în etalon bănesc a totalității însușirilor care dau preț sau importanță elementului evaluat. O altă definiție a valorii a fost dată în cadrul subcapitolului anterior.

Tabelul următor pune în evidență aplicațiile costului istoric, situația în care se folosește, respectiv elementul evaluat:

Tabelul nr.1

APLICAȚIA COSTULUI ISTORIC	SITUAȚIA ÎN CARE SE FOLOSEȘTE	ELEMENTUL EVALUAT
COSTURI		
a) Cost de achiziție	Procurarea cu titlu oneros (prin achiziție cu decontare în bani)	Active: - imobilizate - curente (stocuri, investiții financiare pe termen scurt) Cheltuieli
b) Cost de producție	Obținerea din producție (regie) proprie	Active: - imobilizate (necorporale, corporale) - curente (stocuri) Cheltuieli
PREȚURI:		
c) Preț de livrare	Vânzarea bunurilor	Active: - curente (mărfuri, creanțe) Venituri
d) Preț de vânzare cu amănuntul		
TARIFE:		
e) Ale terților	Obținerea de la terți a unor servicii prestate sau a unor lucrări executate	Datorii Cheltuieli
f) Practicate pentru terți	Prestarea unor servicii sau executarea unor lucrări destinate terților	Active (creanțe) Venituri

APLICAȚIA COSTULUI ISTORIC	SITUAȚIA ÎN CARE SE FOLOSEȘTE	ELEMENTUL EVALUAT
VALORI		
g) Valoare nominală	Înregistrarea contractelor comerciale, financiare sau de muncă care atestă drepturi de creanță sau datorii (ori înregistrarea creanțelor/ datoriilor fiscale)	Active: - <i>imobilizate (creanțe)</i> - <i>curente (creanțe)</i> Datorii
	Stabilirea valorii inițiale a acțiunilor (părților sociale) cu ocazia constituirii entității	Capitaluri proprii: - <i>capital social</i>
h) Valoare de piață sau alte valori actuale	Primirea unor bunuri ca aport în natură la capitalul social (valoare de aport), cu titlu gratuit sau prin donație Procurarea unor bunuri cu plată în natură (schimb de bunuri)	Active: - <i>imobilizate</i> - <i>curente</i> Venituri

a) **Costul de achiziție** se formează pe baza următoarelor elemente:

- prețul din factura furnizorului;
- cheltuielile de transport efectuate de furnizor și suportate de cumpărător;
- eventuale cheltuieli efectuate de furnizor pentru punerea în funcțiune a unor imobilizări corporale (mașini, instalații, altele), respectiv pentru intrarea în depozit a stocurilor, spre exemplu cheltuieli de instalare și montaj, comisioane, onorarii;
- taxe nerecuperabile aferente activului suportate de entitate și destinate bugetului public (accizele).

b) **Costul de producție** cuprinde următoarele elemente:

- costul de achiziție al bunurilor de la terți consumate în producție;
- alte cheltuieli de prelucrare a bunurilor achiziționate în vederea transformării lor în produse finite (manopera directă și alte cheltuieli directe, precum și acea parte a cheltuielilor indirecte de producție repartizate produsului respectiv).

c) **Prețul de livrare** este cel propus de entitatea producătoare spre acceptare pieței și se compune din:

- costul de producție al bunurilor vândute terților;
- cheltuielile de desfacere aferente (transport, încărcare-descărcare, comisioane de vânzare);
- marja de profit a producătorului asupra costului de producție sau asupra cheltuielilor totale;
- eventuale accize, care sunt taxe speciale de consum (de exemplu pentru băuturile alcoolice) și se pot calcula la producător.

d) **Prețul de vânzare cu amănuntul** este prețul propus de entitatea vânzătoare (de desfacere cu amănuntul) și achitat de consumatorii finali (în general persoanele fizice) și cuprinde:

- prețul de livrare al producătorului;
- marja de profit a unității vânzătoare (adaosul comercial);
- eventuale accize care se calculează la comerciant;
- taxa pe valoarea adăugată.

OBSERVAȚIE: Se mai poate identifica un preț de vânzare cu ridicata dacă livrarea de la unitatea producătoare la cea de desfacere cu amănuntul este intermediată de un comerciant angrosist. Prețul de vânzare cu ridicata se formează identic cu cel de vânzare cu amănuntul cu deosebirea că taxa pe valoarea adăugată nu este inclusă în preț, având în vedere că aceasta se suportă de consumatorul final. De remarcat formarea „în cascadă” a costurilor și prețurilor, prin adăugarea succesivă a noi elemente. Pentru o mai bună vizualizare a acestui proces, informațiile de mai sus se reiau în următorul tabel:

Tabel nr.

Modul de formare a costurilor și prețurilor					
Preț furnizor	Cost de achiziție	Cost de producție	Preț de livrare	Preț de vânzare cu amănuntul	
Cheltuieli de transport					
Cheltuieli cu punerea în funcțiune sau intrarea în depozit					
Taxe nerecuperabile					
Alte cheltuieli directe decât cele materiale					
Cota-parte din cheltuielile indirecte de producție repartizate					
Marja de profit a producătorului					
Eventuale accize					
Marja de profit a vânzătorului cu amănuntul (adaos comercial)					
Eventuale accize					
Taxa pe valoarea adăugată					

EXEMPLU PRIVIND FORMAREA COSTURILOR ȘI PREȚURILOR

Enunț: O entitate care produce și comercializează corpuri de iluminat de același tip a efectuat în cursul lunii iunie, exercițiul N următoarele cheltuieli generate de producția bunurilor (lei):

- Cheltuieli cu materiile prime/produs, 1.100
- formate din:
 - prețul din factura furnizorului de materii prime 1.000
 - cheltuieli de transport efectuate de furnizor 100
- Cheltuieli cu salariile muncitorilor direct productivi/produs 800
- Cota-parte din cheltuielile de prelucrare indirecte repartizate pe produs 600

În luna iunie s-au obținut 70 bucăți produse. Să presupunem, într-o primă variantă, că produsele au fost vândute printr-un intermediar (alt magazin de desfacere) și într-o a doua variantă, că au fost vândute prin magazinul propriu de desfacere. Marja de profit a entității asupra costului de producție este de 35%, iar adaosul comercial practicat în magazinul propriu de 20%. Cota TVA este 19%.

Cerință: Să se determine costul de achiziție și costul de producție pentru totalul produselor obținute, respectiv prețul de livrare și prețul de vânzare cu amănuntul pentru produsele vândute în cursul lunii.

Rezolvare:

<i>Prețul total din factura furnizorului de materii prime</i>	$1.000 \times 70 = 70.000$
<i>+ Cheltuieli totale de transport</i>	$100 \times 70 = 7.000$
= Cost de achiziție total	77.000
<i>+ Cheltuieli totale cu salariile</i>	$800 \times 70 = 56.000$
<i>+ Cheltuieli indirecte aferente produselor obținute</i>	$600 \times 70 = 42.000$
= Cost de producție total	175.000
<i>+ Marja de profit a entității asupra costului de producție</i> <i>(175.000 \times 35%)</i>	61.250
= Preț de livrare (fără TVA)	236.250
<i>+ Adaos comercial practicat în magazinul propriu</i> <i>(236.250 \times 20%)</i>	47.250
<i>+ TVA plătită de consumatorul final (236.250 + 47.250) \times 19% =</i>	53.865
= Preț de vânzare cu amănuntul	337.365

e), f) **Tarifele** se formează asemănător prețului de livrare aferent bunurilor, doar că se referă la servicii prestate și lucrări executate.

EXEMPLU

O unitate apelează la un evaluator specializat în proprietăți imobiliare pentru a-i estima valoarea unor active. Tariful înscris de acesta (persoană juridică) în factura de servicii este de 1.000 lei și s-a determinat pe baza cheltuielilor cu salariile, unele cheltuieli materiale, cota-parte de cheltuieli indirecte repartizate asupra serviciului prestat, precum și marja de profit a prestatorului.

La entitatea beneficiară, acest tarif al serviciului se va reflecta identic cu costul de achiziție al unor bunuri.

g) **Valoarea nominală** a creanțelor și datoriilor se stabilește la nivelul trezoreriei care se va încasa sau plăti la scadența lor;

EXEMPLU

O entitate a primit un credit bancar pe termen mediu, de 10.000 lei în baza unui contract semnat cu Banca Corpo Retail

Creditul bancar se înregistrează ca o datorie financiară cu o valoare nominală de 10.000 lei.

Valoarea nominală a acțiunilor/părților sociale se stabilește prin convenție de către acționari/ asociați la constituirea entității.

EXEMPLU: *Se constituie o entitate economică (societate pe acțiuni), în statutul căreia este prevăzut un capital social de 2.500 lei, divizat în 250 acțiuni a 10 lei fiecare.*

La constituirea entității se formează capitalul social compus din 2.500 de acțiuni cu o valoare nominală de 10 lei.

h) **Valoarea de piață și alte valori actuale** vor fi definite mai jos, ca și aplicații ale altor baze de evaluare decât costul istoric.

B. APLICAȚII ALE COSTULUI ACTUAL

Obiectivul determinării costului actual este acela de a obține un rezultat care să reflecte corecțiile necesare menținerii capacității de exploatare a unității, în funcție de evoluția specifică a prețurilor diferitelor categorii de active⁶.

Aplicația costului actual este **costul de înlocuire net** (cost de înlocuire depreciat). Procedul de estimare a costului de înlocuire net este următorul:

♦ se estimează costul «de nou», valabil la data evaluării pentru un activ identic sau similar celui evaluat, existând două soluții:

- fie se culeg informații privind prețurile unor tranzacții recente pe piața specifică a acestor active ori tarife de preț ale furnizorilor;
- fie, în lipsa unor informații actuale de piață, se actualizează costul istoric al activului, aplicându-i un indice care să reflecte deprecierea monetară acumulată dar și evoluția prețurilor la materiile prime, materialele și manopera încorporate în acel activ.

♦ costului de nou astfel reconstituit i se aplică apoi reduceri corespunzătoare care să reflecte localizarea, uzura fizică reală, starea, adecvarea pentru utilizarea curentă, influența factorilor externi.

Prin această diferență între costul de nou și deprecierea activului se obține un cost net al activului sau o valoare rămasă la data la care se face evaluarea.

EXEMPLU PENTRU DETERMINAREA COSTULUI DE ÎNLOCUIRE NET

Enunț: *O entitate care are ca obiect de activitate prestarea unor servicii de expertiză contabilă și audit dispune de o clădire care este sediul său central și care este folosită ca spațiu de birouri. Clădirea are o suprafață desfășurată construită de 1.000 m². Costul de reconstrucție al unei clădiri similare este, conform datelor de piață particularizate la clădirea evaluată, de 750 lei/m². Pentru acest activ s-a estimat un coeficient de depreciere de 40 % care ține seama de localizare, uzura fizică reală, stare, adecvarea pt utilizarea curentă, influența factorilor externi.*

Cerință: *Având în vedere că activul (clădirea) este folosit în exploatarea curentă a entității, neexistând intenția de vânzare, să i se determine costului actual prin metoda costului de înlocuire net.*

Rezolvare:

Costul de înlocuire net (CIN) =

Nr. m² ai construcției evaluate x Cost pe m² al construcției noi x

(1 - Coeficient de depreciere) = 1.000 x 750 x (1 - 0,4) = 450.000 lei

C. APLICAȚII ALE VALORII DE REALIZARE

Aplicația valorii de realizare este **valoarea de piață** care reprezintă prețul la care poate fi vândut un activ dacă există o piață de schimb specifică activului, deschisă pentru toți⁷.

Potrivit standardelor profesionale de evaluare, valoarea de piață, care este estimată inclusiv pentru înregistrarea în contabilitate, reprezintă prețul la care activul ar

6 Colasse B., Casta J. F. și colaboratori, *Juste valeur – enjeux techniques et politiques*, Editura Economica, Paris, 2001, pag. 121.

7 Tournier J. C., *La révolution comptable*, Ed. d'Organisation, Paris, 2000, pag. 77.

putea fi vândut în cadrul unui contract privat între un vânzător hotărât să vândă și un cumpărător independent, la data evaluării, considerându-se că activul este expus public pe piață, iar condițiile de piață permit o vânzare ordonată și că, ținând seama de natura activului, este disponibilă o perioadă normală pentru negocierea vânzării⁸.

Valoarea de piață se obține de regulă prin culegerea de pe piață a unor prețuri decontate pentru active identice sau similare celui evaluat, care se corectează în plus sau în minus pentru a se ține seama de diferențele de tip, model, vechime și condiții de exploatare dintre activul evaluat și etalonul său de comparație.

Dacă este cazul, valoarea de piață astfel estimată este diminuată cu costurile aferente finalizării și vânzării activului. Printre aceste costuri se numără: cheltuieli de producție rămase de efectuat pentru produsele în curs de execuție sau semifabricate care își continuă procesul tehnologic, cheltuieli de transport în vederea vânzării, cheltuieli cu publicitatea și comisioanele de vânzare.

EXEMPLU PENTRU DETERMINAREA VALORII DE PIAȚĂ

Enunț: *O entitate care are ca obiect de activitate producția de cravate folosește un program informatic de gestiune a entității.*

Cerință: *Având în vedere că se intenționează ca activul (programul informatic) să fie înlocuit cu altul, deci este liber pentru vânzare, să se determine valoarea sa de piață.*

Rezolvare:

Există la ora actuală o piață activă pentru astfel de programe informatice. S-au obținut informații privind vânzarea unor produse similare pe piața locală a entității la o dată apropiată de cea a evaluării. Prețurile tranzacționate s-au înscris în intervalul 1.000 – 5.000 lei. Nu s-a considerat necesar recurgerea la corecții privind aceste valori, diferențele dintre produsele considerate etalon de comparație și produsul evaluat fiind minore. Astfel, pentru programul informatic al entității s-a estimat o valoare de piață de 3.000 lei.

D. APLICAȚII ALE VALORII ACTUALIZATE

Spre deosebire de bazele de evaluare anterioare, ale căror aplicații se fundamentează pe informații curente, valabile la data evaluării, aplicațiile valorii actualizate pentru active și pentru datorii se fundamentează pe informații previzionale, anticipative.

*Pentru active (mai puțin creanțele), aplicația valorii actualizate este **valoarea de utilizare**, care corespunde valorii actualizate a intrărilor sau ieșirilor de trezorerie de așteptat din utilizarea viitoare a activului, inclusiv un eventual flux de trezorerie la sfârșitul duratei de utilizare.*

O prezentare asemănătoare a valorii de utilizare oferă și standardele contabile. Conform acestora, ea reflectă avantajele economice pe care entitatea speră să le obțină din utilizarea viitoare a activului, inclusiv valoarea sa reziduală în momentul vânzării⁹.

8 Comitetul pentru Standarde Internaționale de Evaluare, *Standarde de Evaluare Internaționale*, ed. a VI-a, 2003, traducere în limba română prin grija Asociației Naționale a Evaluatoarelor din România, pag. 38.

9 *Standarde Internaționale de Contabilitate 2006*, Ediția în limba română, Editura Economică, București, 2007, pag. 889.

Această definiție a valorii de utilizare corespunde, cu aproximație, termenului de valoare justă (corectă) a activelor (în special active imobilizate) regăsită de asemenea în standardele de contabilitate. Aici, valoarea justă este definită drept suma la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie, de bunăvoie, între părți aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții în care prețul este determinat obiectiv. Deși nu se aduc suficiente precizări pentru a clarifica conceptul, se poate deduce că valoarea justă corespunde unei valori de piață raportată la utilizarea existentă a activului în unitatea din care face parte.

În cazul creanțelor și datoriilor, valoarea actualizată se obține aplicând procedeul actualizării unor sume estimate a se obține în viitor cu ajutorul unei rate de fructificare a capitalurilor.

Actualizarea, ca procedeu specific aplicat atât în cazul activelor cât și al datoriilor, constă în transformarea unei sume viitoare de încasat sau de plătit în valoare actuală (actualizată).

Factorii determinanți ai actualizării, spre exemplu a unei sume care se va încasa, sunt:

- ♦ riscul aferent primirii sumei care se actualizează;
- ♦ pierderea de oportunitate legată de investițiile alternative ale respectivei sume (de exemplu obținerea unei dobânzi în urma unor plasamente financiare).

A actualiza o sumă viitoare înseamnă a-i aplica un factor de actualizare de forma $1/(1+d)^n$. Rata de fructificare (rentabilitate) a capitalurilor (care de multe ori se culege de pe piața financiară, îmbrăcând forma dobânzii) inclusă în factorul de actualizare penalizează sumele ce se vor obține în viitor, pentru că, independent de inflație, acestea valorează mai puțin astăzi ca urmare a riscurilor ce pot interveni în viitor, precum și a pierderii oportunității de a investi aceeași sumă azi, pe o altă piață, la rentabilitatea dorită, d .

Valoarea actualizată pentru un leu se va determina așadar prin formula:

$$a = \frac{1}{(1+d)^n}$$

unde:

a – valoarea actualizată a unui leu investit;

d – rata anuală a dobânzii;

n – numărul de ani ai perioadei viitoare pe care s-au previzionat sumele de încasat (sau de plătit).

EXEMPLU PENTRU DETERMINAREA VALORII DE UTILIZARE A UNUI ACTIV

Enunț: *O entitate de talie mică care are ca obiect de activitate producția de jucării din lemn folosește ca principal mijloc de producție un echipament, pentru care a estimat o durată de viață utilă de 5 ani, din care s-au consumat 2 și un preț posibil de vânzare la sfârșitul duratei de viață utilă (valoare reziduală) de 7.000 lei.*

Se preconizează, în principal în raport cu cantitățile de produse finite obținute cu ajutorul echipamentului, că acesta va genera în următorii 3 ani următoarele fluxuri nete de trezorerie (încasări – plăți):

lei

Anul 1	Anul 2	Anul 3
10.000	9.000	6.000

Pe piața financiară rata anuală medie a dobânzii (fără inflație) este de 10%.

Cerință: Având în vedere că activul (echipamentul) este folosit în exploatarea unității, pentru realizarea obiectului ei de activitate, să i se determine valoarea în raport cu utilizarea existentă (valoarea de utilizare).

Rezolvare:

Potrivit definiției valorii de utilizare, aceasta se determină actualizând și apoi însumând atât fluxurile nete de trezorerie generate de activ în următorii 3 ani, cât și valoarea reziduală a acestuia, potrivit formulei:

$$V = \sum_{t=1}^n \frac{FT_t}{(1+d)^t} + \frac{Vr}{(1+d)^n}$$

unde:

V – valoarea de utilizare a activului

n – numărul de ani rămași pentru utilizarea activului

FT – fluxuri nete de trezorerie

d – rata dobânzii

Vr – valoarea reziduală a activului

Înlocuind în formulă datele din enunț, rezultă o valoare de utilizare a activului de 26.296 lei.

$$V = \frac{10.000}{(1+0,1)^1} + \frac{9.000}{(1+0,1)^2} + \frac{6.000}{(1+0,1)^3} + \frac{7.000}{(1+0,1)^3} = 26.296 \text{ lei}$$

5.2.4. Momentele evaluării contabile

În ceea ce privește *activele, datoriile și capitalurile proprii*, acestora le corespund două momente ale evaluării (evaluarea inițială, respectiv cea ulterioară) care conduc la utilizarea anumitor costuri, prețuri, tarife și valori, prezentate în subcapitolul precedent drept aplicații ale bazelor de evaluare.

În ceea ce privește *cheltuielile și veniturile*, acestea sunt influențate ca mărime sau structură în mod indirect, prin evaluarea activelor, datoriilor și capitalurilor proprii. Tabelul următor prezintă cele două momente ale evaluării activelor și pasivelor, respectiv aplicațiile bazelor de evaluare care le corespund.

Tabelul nr. 2

A. EVALUARE INIȚIALĂ	B. EVALUARE ULTERIOARĂ		ELEMENTUL EVALUAT (PE GRUPE ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE)	TIPUL APLICAȚIEI BAZEI DE EVALUARE
Baza de evaluare –costul istoric	1) Ieșirea din gestiune <i>(la cost istoric, utilizat pentru evaluarea inițială)</i>	Metoda identificării specifice (active identificabile distinct, alături de datorii și capitaluri proprii)	Active imobilizate	Cost istoric potrivit naturii și provenienței elementului: - <i>cost de achiziție</i> - <i>cost de producție</i> - <i>valoare de piață</i> - <i>valoare nominală</i> - <i>altele</i>
			Active curente: - creanțe - disponibilități bănești	
			Cheltuieli în avans	
			Datorii	
			Provizioane	
			Venituri în avans	
			Capitaluri proprii	
		Metode de atribuire a costului unitar (active fungibile)	Active curente: - stocuri - investiții financiare pe termen scurt	
	2) Închiderea exercițiului financiar <i>(cost istoric combinat cu alte baze de evaluare)</i>		Active imobilizate: - imobilizări necorporale și corporale - imobilizări financiare	Cost istoric cu formele lui sau: - <i>valoare de utilizare</i> - <i>cost de înlocuire</i> - <i>valoare de piață</i>
			Active curente: - stocuri - creanțe - investiții financiare pe termen scurt	Costul istoric cu formele lui sau valoare de piață (valoare de recuperare pentru creanțe)
			Datorii	Costul istoric cu formele lui sau valoare de decontare a obligației
			Capitaluri proprii	Sunt influențate de corecțiile de valoare asupra activelor și datoriilor în mod indirect, prin imputarea asupra cheltuielilor și veniturilor
Alte baze de evaluare decât costul istoric și anume: –cost actual –valoare realizabilă –valoare actualizată	1) Ieșirea din gestiune <i>(la altă bază de evaluare decât costul istoric, utilizată pentru evaluarea inițială)</i>	Metoda identificării specifice (active identificabile distinct și datorii)	Active imobilizate care se reevaluează	Cost de înlocuire, Valoare de piață (de regulă)
			Creanțe, din care: - pe termen lung	Valoare actualizată
			Datorii, din care: - pe termen lung	
	2) Momente ulterioare evaluării inițiale <i>(sfârșitul exercițiului financiar sau o dată la 3-5 ani)</i>		Active imobilizate care se reevaluează	La fel ca și la evaluarea inițială
			Capitaluri proprii	În cazul evaluării ulterioare a activelor imobilizate, capitalurile proprii sunt influențate de corecțiile de valoare (reevaluare) în mod direct, prin utilizarea unei structuri de capitaluri proprii

OBSERVAȚIE: dacă în momentul adoptării altor baze de evaluare decât costul istoric există deja în patrimoniu active imobilizate evaluate în baza costului istoric, valoarea lor contabilă se corectează și se poate asimila unei evaluări ulterioare. Pentru activele care vor intra în patrimoniu după adoptarea altor baze de evaluare, evaluarea poate fi considerată inițială.

Potrivit tabelului anterior, momentele evaluării constau în:

A. EVALUAREA INIȚIALĂ

Prin evaluare inițială înțelegem stabilirea unui cost, preț, tarif sau valoare pentru fiecare element patrimonial atunci când acesta intră în gestiunea (patrimoniul) unității. Respectiva structură valorică va purta denumirea de valoare contabilă inițială sau brută.

A.1. Evaluarea inițială la cost istoric

De cele mai multe ori, elementele patrimoniale sunt evaluate la valoarea lor de intrare consemnată în documente justificative, care va deveni cost istoric. Ulterior, aceasta poate fi corectată, așa cum se va vedea mai jos, la punctul B.

EXEMPLE

- *pentru o achiziție de materii prime, costul istoric va fi determinat la nivelul costului de achiziție consemnat în factura furnizorului de bunuri;*
- *pentru o livrare de bunuri al căror preț nu s-a încasat imediat, costul istoric al dreptului de creanță al unității (activ) va fi stabilit la nivelul prețului de vânzare consemnat în factura de livrare a bunurilor către beneficiar;*
- *pentru un serviciu de care a beneficiat unitatea, costul istoric este stabilit la nivelul tarifului consemnat în factura furnizorului de servicii;*
- *pentru un aport în natură la capitalul social, costul istoric al bunului adus ca aport va fi determinat la nivelul valorii estimate în baza unui raport de evaluare efectuat de către o persoană autorizată și apoi înregistrat în actele de constituire ale unității patrimoniale (contract de societate și statut).*

A.2. Evaluarea la alte baze de evaluare

Pentru creanțele și datoriile care au o scadență foarte lungă, respectiv pentru unele active imobilizate, se pot folosi încă de la intrarea lor în patrimoniu alte baze de evaluare decât costul istoric și anume costul actual, valoarea de realizare sau valoarea actualizată. Argumentul utilizării altor baze de evaluare este necesitatea reflectării cât mai fidele a factorilor economici și financiari care afectează patrimoniul unei unități. Dacă se iau în discuție activele imobilizate, dintre acestea pot fi vizate, potrivit legislației din fiecare țară, toate grupele de imobilizări, doar activele corporale și financiare sau numai activele corporale.

Utilizarea altor baze de evaluare decât costul istoric pentru activele imobilizate poartă numele de *reevaluare*. Prin reevaluare se urmărește reflectarea valorii reale, actuale a activelor în cauză determinată, după caz, la încheierea exercițiului financiar sau o dată la mai mulți ani, în raport cu evoluția prețurilor pe piață. Odată adoptată această procedură de evaluare, unitatea va trebui să o aplice cu consecvență și cu o anumită periodicitate (nu numai la evaluarea inițială ci și la cea ulterioară). În urma

reevaluării activelor, capitalurile proprii ale unității patrimoniale vor fi influențate în plus sau minus în raport cu fluctuația valorilor determinate periodic.

EXEMPLU

O unitate patrimonială decide ca pentru toate imobilizările sale corporale să fie utilizată baza de evaluare valoare de realizare. Se vor determina deci valori de piață care vor fi atribuite activelor la înregistrarea în contabilitate, în locul costului istoric cu formele sale. Dintre activele corporale, există un teren care s-a cumpărat de la o persoană fizică cu 75.000 lei și pentru care se stabilesc succesiv, la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar, următoarele valori de piață: 80.000, 90.000, 78.000 lei.

Evaluarea inițială a terenului: 75.000 lei, consemnată în actul de vânzare-cumpărare, valoare considerată de piață pentru acea dată.

Evaluarea ulterioară a terenului:

- exercițiul N:	80.000
- exercițiul N+1:	90.000
- exercițiul N+2:	78.000

Se observă evoluția valorii contabile inițiale (brute) a terenului, care nu mai este unică ca și în cazul utilizării bazei de evaluare cost istoric.

B. EVALUAREA ULTERIOARĂ

Prin evaluare ulterioară înțelegem stabilirea unui cost, preț, tarif sau valoare pentru fiecare element patrimonial atunci când acesta iese din gestiune (patrimoniu), respectiv atunci când se încheie exercițiul financiar. În aceste două cazuri, valoarea contabilă inițială (brută) stabilită la intrarea în patrimoniu (gestiune) va fi păstrată ca atare sau va fi corectată.

B.1. Evaluarea la ieșirea din gestiune

Atunci când un element patrimonial iese din gestiunea unității, el trebuie reflectat la valoarea contabilă inițială (brută) sau la ultima valoare estimată în cazul reevaluării unor active. Altfel spus, ieșirea elementului patrimonial se înregistrează la valoarea brută existentă în contabilitate la această dată.

Modul de atribuire a valorii contabile brute atunci când elementele patrimoniale ies din gestiunea unei entități prin vânzare, consum, scoatere din folosință ori decontare, se diferențiază după cum acestea pot fi sau nu individualizate.

Astfel:

1. Elementelor patrimoniale care pot fi strict individualizate (au caracteristici specifice și/sau coduri de identificare ale evidenței operative) li se atribuie direct valoarea lor contabilă brută, procedură cunoscută sub denumirea de *metoda identificării specifice*.

EXEMPLE

a) Se vinde clădirea care reprezintă hala de producție nr.1 a unei unități patrimoniale, a cărei valoare contabilă brută este de 1.000.000 lei; înregistrarea ieșirii din patrimoniu a activului imobilizat se face la aceeași valoare;

b) Se achită datoria față de furnizorul „Mondo Construct SRL”, a cărei valoare contabilă brută este de 5.200 lei; înregistrarea stingerii datoriei se face la aceeași valoare.

2. Elementelor patrimoniale neidentificabile distinct, fungibile sau interschimbabile, valorile contabile brute li se atribuie într-o ordine prestabilită, conformă unei metode specifice. În această situație sunt stocurile și investițiile financiare pe termen scurt evaluate inițial conform bazei cost istoric.

În practica contabilă sunt utilizate în acest scop mai multe *metode de atribuire a costului istoric unitar* dintre care, într-un sistem contabil dat, sunt aplicate acelea care sunt permise de normele în vigoare. În România sunt aplicabile următoarele metode: FIFO (First In, First Out – Primul Intrat, Primul Ieșit), LIFO (Last In, First Out – Ultimul Intrat, Primul Ieșit), respectiv CMP (Cost Mediu Ponderat). O unitate patrimonială va opta pentru una dintre aceste metode, pe care trebuie să o aplice cu consecvență pentru aceeași clasă de active și pentru mai multe exerciții financiare.

Metoda FIFO presupune ca primei ieșiri din gestiune (kilogram, bucată) a activului vizat să i se atribuie costul unitar al primei intrări (lot) în gestiune pentru același element. După epuizarea primului lot, se utilizează costul unitar al celei de a doua intrări (lot) și așa mai departe până în momentul în care se atinge cantitatea ieșită din gestiune. Astfel, se respectă succesiunea logică a intrărilor și ieșirilor din gestiune.

Metoda prezintă dezavantajul că în perioadele de inflație apare un profit brut mai mare decât cel net și unitatea va plăti un impozit pe profit mai mare.

Metoda e recomandabilă în cazul stocurilor perisabile ca natură pentru care se respectă fluxul fizic de ieșire sau în cazul economiilor stabile din punct de vedere economic, unde fluctuațiile prețurilor pe piață nu sunt semnificative astfel încât să creeze discrepanțe între costurile aferente intrării, respectiv ieșirii din patrimoniu a activelor analizate.

Metoda LIFO presupune ca primei ieșiri din gestiune a unui activ să i se atribuie costul unitar al ultimei intrări (lot) în gestiune pentru respectivul element. După epuizarea ultimului lot, se utilizează costul unitar al penultimei intrări (lot) și așa mai departe până în momentul în care se atinge cantitatea ieșită din gestiune. Se recurge astfel la inversarea ordinii firești a intrărilor și ieșirilor din gestiune.

Se recomandă utilizarea acestei metode în economiile instabile din punct de vedere economic, unde se înregistrează puternice diferențe între prețurile pieței valabile pentru data intrării, respectiv ieșirii din gestiune a activelor.

Ca dezavantaj al metodei LIFO se menționează faptul că în perioadele de inflație are loc micșorarea profitului real al unității.

Metoda CMP mediază între neajunsurile celor două metode, constând în calcularea unui cost mediu unitar al intrărilor aferente activului analizat ponderat cu cantitățile corespunzătoare acestor intrări. Costul mediu ponderat se poate determina după fiecare intrare în gestiune sau doar la sfârșitul perioadei și se atribuie tuturor ieșirilor din gestiune. Formula de calcul utilizată este:

$$CMP = \frac{\text{Valoarea existentului inițial} + \text{Valoarea intrărilor}}{\text{Cantitatea inițială} + \text{Cantitatea intrată}}$$

NOTĂ

Pentru înregistrarea în contabilitate a elementelor de stoc se utilizează uneori alte prețuri decât prețul real, numite prețuri standard sau prețuri de înregistrare. Se poate utiliza prețul ce corespunde sursei principale de aprovizionare. Diferența între prețul real și cel standard se înregistrează în contabilitate într-un cont separat. Pentru a calcula valoarea reală a elementului de stoc se adaugă la prețul standard diferențe de preț, care reprezintă active rectificative și au fost prezentate la Obiectul contabilității – Capitolul 2).

EXEMPLU DE APLICARE A METODELOR DE ATRIBUIRE A COSTULUI UNITAR PENTRU STOCURI

Enunț: O unitate produce băuturi răcoritoare naturale. În cursul lunii februarie exercițiul N s-au consumat pentru obținerea acestor produse 7.000 cutii a câte 6 kg fiecare fructe (portocale). Se mai cunosc următoarele:

– stoc de citrice la 01.02.N 100 kg x 30 lei/cutie

– intrări în stoc în cursul lunii

05.02 3.500 cutii x 32 lei/ cutie

16.02 2.800 cutii x 33 lei/ cutie

27.02 1.300 cutii x 35 lei/ cutie

Cerință: să se determine valoarea consumului de materii prime aplicând metodele FIFO, LIFO și CMP.

Rezolvare:

Fie Q_E – cantitatea de materie primă consumată în cursul lunii

E – valoarea consumului total lunar

a) Metoda FIFO, $Q_E = 7000$ cutii = 100 cutii + 3.500 cutii + 2.800 cutii + 600 cutii

$E_{FIFO} = 100$ cutii x 30 lei/ cutie (3.000 lei)

+ 3.500 cutii x 32 lei cutie (112.000 lei)

+ 2.800 cutii x 33 lei/ cutie (92.400 lei)

+ 600 cutii x 35 lei/ cutie (21.000 lei)

228.400 lei

b) Metoda LIFO, $Q_E = 7.000$ cutii = 1.300 cutii + 2.800 cutii + 2.900 cutii

$E_{LIFO} = 1.300$ cutii x 35 lei/ cutie (45.500 lei)

+ 2.800 cutii x 33 lei cutie (92.400 lei)

+ 2.900 cutii x 32 lei/ cutie (92.800 lei)

230.700 lei

c) Metoda CMP, $Q_E = 7.000$ cutii

$$CMP = \frac{100 \times 30 + 3.500 \times 32 + 2.800 \times 33 + 1.300 \times 35}{100 + 3.500 + 2.800 + 1.300} = 32.844 \text{ lei/cutie}$$

$$E_{CMP} = 7.000 \text{ cutie} \times 32,844 \text{ lei/ cutie} = 229.908 \text{ lei}$$

CONCLUZII:

METODA	VALOAREA IEȘIRILOR	OBSERVAȚII
FIFO	228.400	Cea mai mică valoare a ieșirilor, cea mai mare valoare a stocului final
LIFO	230.700	Cea mai mare valoare a ieșirilor, cea mai mică valoare a stocului final
CMP	229.908	Valori medii ale ieșirilor, respectiv ale stocului final

B.2. EVALUAREA LA ÎNCHIDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR

Potrivit legislației contabile în vigoare, unitățile trebuie să-și inventarieze patrimoniul periodic, cel puțin o dată pe an, de regulă la sfârșitul exercitiului financiar. *Inventarierea* este un procedeu al metodei contabilității care va fi dezvoltat în Capitolul 9 al acestei lucrări.

Inventarierea anuală are o dublă valență:

- a) *Cantitativă*, potrivit căreia se constată integritatea soldurilor faptice în cazul activelor corporale și a disponibilităților bănești;
- b) *Calitativă*, conform căreia prin inventariere se analizează din punct de vedere valoric elementele patrimoniale.

Din punctul de vedere al evaluării patrimoniului, interesează cea de a doua valență a inventarierii. Necesitatea unei inventarieri sau revederi valorice a elementelor patrimoniale apare în cazul utilizării costului istoric ca bază de evaluare. Având în vedere că acesta prezintă valori trecute, valabile la data intrării în gestiune a elementelor patrimoniale, este normal ca la anumite intervale de timp să fie corectat pentru a se pune în evidență noile prețuri pe piață. Realizarea acestor corecții este oportună la sfârșitul exercitiului financiar când se elaborează Situațiile financiare anuale, iar utilizatorii de informații contabile pot fi informați cât mai corect, inclusiv asupra valorii actuale a elementelor patrimoniale.

În ceea ce privește elementele patrimoniale pentru care s-a folosit de la început o altă bază de evaluare decât costul istoric, bază care se va menține și la evaluările ulterioare, corecțiile de valoare despre care se va vorbi în continuare nu sunt necesare. Aceasta pentru că folosind o astfel de bază de evaluare, sunt reflectate automat valori actuale.

Concret, la sfârșitul exercitiului financiar, cu ocazia inventarierii, se determină valorile actuale, valabile la această dată, pentru activele și pasivele patrimoniale evaluate la cost istoric. Aceste valori se mai numesc valori de inventar. Între valorile actuale și cele contabile (valorile nete contabile, determinate după scăderea amortizării pentru activele amortizabile) pot să apară diferențe în plus (plusvalori) sau în minus (minusvalori), care semnifică câștiguri sau pierderi latente, după cum e vorba de active sau datorii. Câștigurile și pierderile în cauză sunt considerate latente, nerealizate sau probabile pentru că sunt determinate în urma unei analize destinate unei informări corecte anuale și nu de operații economice efectiv realizate (spre exemplu vânzări de active sau decontări de datorii).

Această apreciere valorică anuală este impusă de aplicarea *principiului prudenței* în contabilitate. Tot acest principiu cere înregistrarea în conturi doar a pierderilor probabile de valoare, nu și a câștigurilor probabile. Aceasta pentru că prin înregistrarea unor câștiguri probabile rezultatul exercitiului ar fi majorat artificial și din acesta s-ar putea distribui acționarilor/asociaților unității dividende fictive, fără susținere materială.

Intrând în detaliile evaluării la închiderea exercitiului financiar, trebuie mai întâi precizat că valoarea reală, actuală a elementelor patrimoniale se estimează utilizând celelalte baze de evaluare decât costul istoric și anume: costul actual, valoarea de realizare și valoarea actualizată. Dintre acestea, alegerea se face în principal în raport cu utilitatea elementului patrimonial pentru entitatea care îl deține. Astfel:

♦ se folosește baza de evaluare valoare actualizată, cu aplicația sa specifică, valoare de utilizare a activelor, sau baza de evaluare cost actual, cu aplicația sa specifică, cost de înlocuire net, pentru activele implicate în activitatea de bază a unității, pentru care nu s-a manifestat intenția de vânzare;

♦ se folosește baza de evaluare valoare de realizare, cu aplicația sa specifică, valoare de piață

- pe de o parte, pentru activele de natură necorporală, corporală sau financiară considerate în afara exploatarei, adică care nu sunt folosite în activitatea de bază a entității și pot fi oricând vândute pe piață fără a afecta rezultatul activității sau pentru activele curente care se înlocuiesc frecvent pe piață;

- pe de altă parte, pentru creanțe (valoare de recuperare) și pentru datorii (valoare de decontare a obligației).

Modul de evaluare la sfârșitul exercițiului financiar este prezentat în tabelul de mai jos:

Tabelul nr.3

	RAPORTUL VALOARE ACTUALĂ/VALOARE CONTABILĂ	TRATAMENTUL CONTABIL
Active	Valoare actuală mai mică decât cea contabilă	Pierdere probabilă se înregistrează în contabilitate sub forma unei ajustări pentru depreciere
	Valoare actuală mai mare decât cea contabilă	Câștigul probabil nu se înregistrează în contabilitate

EXEMPLU PRIVIND EVALUAREA LA ÎNCHIDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR

Cu ocazia inventarierii anuale s-au constatat următoarele diferențe de valoare între valoarea actuală și cea contabilă pentru 4 elemente patrimoniale (lei):

ELEMENT PATRIMONIAL	VALOARE CONTABILĂ	VALOARE ACTUALĂ (DE INVENTAR)	TRATAMENT CONTABIL
Echipament	Valoare contabilă netă = Valoare contabilă inițială (brută) – Amortizare cumulată până la sfârșitul exercițiului; Valoare contabilă netă = $20.000 - 12.000 = 8.000$	Cost de înlocuire net = 7.000 (Baza de evaluare cost actual)	Se înregistrează o ajustare pentru depreciere $= 8.000 - 7.000 = 1.000$
Stoc de materii prime	Valoare contabilă = 5.000	Valoare de piață = 6.500 (Baza de evaluare valoare de realizare)	-
Creanță clienți	Valoare contabilă = 10.000	Valoare de recuperare = 7.500 (Baza de evaluare valoare de realizare)	Se înregistrează o ajustare pentru depreciere $= 10.000 - 7.500 = 2.500$

Partida dublă – principiu fundamental al contabilității

După studierea acestui capitol, studenții vor fi capabili:

- să cunoască componentele partidei duble;
- să înțeleagă dubla reprezentare a patrimoniului și dubla determinare a rezultatelor;
- să determine influența operațiilor economice asupra poziției financiare și rezultatului și reflectarea lor în bilanț și contul de profit și pierdere;
- să înțeleagă dubla înregistrare a operațiilor economice;
- să asimileze aspectele teoretice referitoare la sistemul conturilor.

6.1. Componentele partidei duble

Apărută cu multe secole în urmă, partida dublă a cunoscut o evoluție remarcabilă până la semnificația sa de astăzi. Partida dublă succede partidei simple, motiv pentru care se numește și „partidă simplă repetată”.

Partida dublă are, după majoritatea autorilor, două componente și anume: **dubla înregistrare** și **dubla reprezentare** a patrimoniului. Totuși, în accepțiunea unor specialiști dubla reprezentare este completată cu dubla determinare a rezultatului.¹

Dacă dubla înregistrare se realizează cu ajutorul contului, dubla reprezentare și determinare a rezultatului se realizează cu ajutorul bilanțului și a contului de profit și pierdere. Istoric, contul a apărut înaintea bilanțului și a contului de rezultate. Așadar, dubla înregistrare precede în timp dubla reprezentare și determinare a rezultatului, reprezentând în același timp baza sa.

Generalizarea dublei înregistrări a stat la baza apariției bilanțului și a contului de profit și pierdere. Până în acest moment însă, contabilitatea parcurge o îndelungată evoluție progresivă.

Totuși, din rațiuni didactice studiul acestora se va face invers apariției lor.

¹ Grappin J.P., *La comptabilité en partie double – son application en action de formation*, Editure Comptables Malesherbes, 1988.

6.1.1. Dubla reprezentare a patrimoniului și dubla determinare a rezultatelor

6.1.1.1. Bilanțul și contul de profit și pierdere

Deși conceptul de patrimoniu este evitat în ultimul timp, în limbajul contabil din țara noastră, fiind înlocuit cu noțiunea de poziție financiară, din punct de vedere juridic noțiunea nu poate fi substituită.

Ecuția fundamentală prin care patrimoniul este reprezentat poate îmbrăca în trei accepțiuni următoarele forme:

- Concepția juridică

$$\boxed{\text{Bunuri economice}} + \boxed{\text{Creanțe}} = \boxed{\text{Datorii față de proprietari}} + \boxed{\text{Datorii față de terți}}$$

- Concepția economică

$$\boxed{\text{Active imobilizate}} + \boxed{\text{Active circulante}} = \boxed{\text{Capitaluri proprii}} + \boxed{\text{Capitaluri străine}}$$

- Concepția financiară

$$\boxed{\text{Utilizări durabile}} + \boxed{\text{Utilizări ciclice}} = \boxed{\text{Resurse permanente}} + \boxed{\text{Resurse temporare}}$$

Indiferent de accepțiune, așa cum s-a arătat pe parcursul prezentei lucrări obiectul contabilității este reprezentat după o concepție juridico-economico-financiară.

Astfel, patrimoniul (sau poziția financiară) poate fi exprimat prin următoarele relații, fiecare fiind caracteristică unui anumit stadiu al dezvoltării științei contabile.

- într-o abordare clasică

$$\boxed{\text{Active}} = \boxed{\text{Pasive}}$$

- într-o abordare modernă

$$\boxed{\text{Active}} = \boxed{\text{Capitaluri proprii}} + \boxed{\text{Datorii}}$$

sau

$$\boxed{\text{Capitaluri proprii}} = \boxed{\text{Active}} - \boxed{\text{Datorii}}$$

Dubla reprezentare se realizează cu ajutorul bilanțului iar dubla determinare a rezultatului cu ajutorul bilanțului și a contului de profit și pierdere.

Modul de prezentare a bilanțului, structura sa, cât și a contului de profit și pierdere sunt influențate de necesitățile de informare ale utilizatorilor informației contabile și de abordările teoretico-metodologice ale contabilității în diverse stadii de dezvoltare ale acesteia.

În teoria și practica contabilă se cunosc două forme de prezentare a **bilanțului**:

- O formă de tablou cu două părți, numită și **schema orizontală de bilanț**. Prezentarea sub această formă este dată de abordarea economică a bilanțului în sensul că activul și pasivul sunt două mărimi valorice ale aceleiași realități economice, respectiv a resurselor de care dispune o unitate patrimonială. Sau, tot din punct de vedere economic, în bilanț resursele sunt reprezentate atât sub aspectul originii lor, ca pasive (capitaluri proprii și datorii), cât și al modului lor de utilizare concretă (active). Această interpretare generează **ecuația economică a bilanțului**, numită și egalitate bilanțieră:

$$\text{ACTIV} = \text{PASIV} \quad \text{sau} \quad \text{UTILIZĂRI} = \text{RESURSE} \quad \text{deoarece} \\ \text{ACTIVE} = \text{PASIVE}$$

- O altă formă de prezentare a bilanțului are în vedere interpretarea juridică a bilanțului. Relația care decurge din această interpretare este:

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

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

Pe baza acestei relații bilanțul se prezintă sub formă de listă care se mai numește **schema bilanțului vertical**.

Bilanțul sub formă de tablou cu două părți pune în evidență egalitatea existentă între **active** și **pasive** (sau între resurse și utilizări) ceea ce se mai numește **egalitatea bilanțieră**.

Modelul de bilanț sub forma listei verticale ordonează structurile patrimoniale în active, datorii și capitaluri proprii, constând în prezentarea **situației nete** care se mai numește **capitaluri proprii** sau **patrimoniul economic net**.

În țările membre ale Comunității Europene, Directiva a 4-a referitoare la prezentarea conturilor anuale, recomandă țărilor membre adoptarea uneia dintre cele două scheme de bilanț sau ambele.

În Franța, Germania, Belgia și Grecia sunt utilizate scheme orizontale de bilanț, iar în Anglia, Irlanda, Danemarca și Luxemburg legislația autorizează utilizarea uneia din cele două.

Ordonarea și gruparea în activul bilanțului a elementelor (posturilor) de **activ** se face după *natura, destinația și lichiditatea* acestora, în același timp, posturile de **pasiv** sunt ordonate și grupate după *natura, proveniența și exigibilitatea* lor.

Lichiditatea se referă la posibilitatea transformării elementelor de activ în bani. Această posibilitate este mai îndelungată – în timp – la imobilizări, față de stocuri sau creanțe. Acest criteriu de ordonare se aplică diferit în țările ce aplică sistemul de contabilitate anglo-saxon față de țările care aplică sistemul continental. Astfel că, în țara noastră se înscriu mai întâi elementele patrimoniale care se pot transforma în bani într-un timp mai îndelungat și apoi cele care se pot transforma într-un timp mai scurt.

Respectând acest principiu, elementele patrimoniale se ordonează în activul bilanțului în următoarele subgrupe:

- Imobilizări necorporale
- Imobilizări corporale
- Imobilizări financiare
- Stocuri
- Creanțe
- Investiții financiare pe termen scurt
- Disponibilități bănești.

Exigibilitatea se referă la necesitatea achitării datoriilor la anumite termene. În bilanțul orizontal se înscriu în pasiv mai întâi pasivele cu termenul de exigibilitate cel mai mare și apoi cu termene din ce în ce mai mici. Astfel, avem:

- Capitaluri proprii
- Provizioane pentru riscuri și cheltuieli
- Datorii față de terți.

Detalierea informațiilor în cadrul celor două părți ale bilanțului se face în funcție de necesitățile de informare până la ultima poziție sau **post de bilanț**.

Rezultatul, care în bilanț este prezentat **implicit** ca o componentă a situației nete, este determinat **explicit** în contul de profit și pierdere.

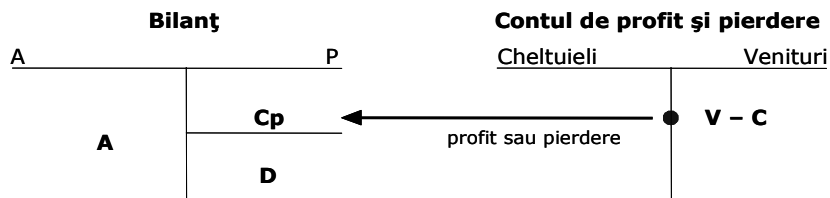
După cum s-a arătat în cadrul **concepției juridice**, ecuația de echilibru a patrimoniului ia forma **$C_p = A - D$** . Mișcările complexe care generează venituri și cheltuieli conduc la îmbogățirea sau sărăcirea entității.

- Dacă activitatea este rentabilă, activele cresc mai mult decât datoriile și ca urmare, diferența se regăsește în profit, componentă a capitalurilor proprii.
- Dacă activitatea este nerentabilă, diferența se regăsește ca pierdere, o diminuare a capitalurilor proprii.

Concepția economică are la bază determinarea rezultatului ca diferență între venituri și cheltuieli, ca rezultat explicit în contul de profit și pierdere.

- Dacă activitatea este rentabilă, veniturile depășesc cheltuielile, diferența lor reprezentând profit (**$V - C = \text{Profit}$**).
- Dacă activitatea este nerentabilă, cheltuielile sunt mai mari decât veniturile, diferența lor reprezentând o pierdere (**$V - C = \text{Pierdere}$**)

Rezultatul, privit prin prisma celor două concepții (juridică și economică), face legătura între bilanț și contul de profit și pierdere, reprezentată astfel:



Rezultatul este dat de diferența dintre venituri și cheltuieli, în contul de profit și pierdere, *rezultat explicit*, respectiv de o creștere sau descreștere a capitalurilor proprii, în bilanț, rezultat implicit.

Contul de profit și pierdere se clasifică în funcție de forma de prezentare și în funcție de conținutul economic.

A. În funcție de forma de prezentare, contul de profit și pierdere poate fi:

- sub forma unui tablou bilateral (sub formă de cont)

Contul de profit și pierdere	
- Cheltuieli	- Venituri
- Pierdere	- Profit

- sub formă de listă verticală în care se descrie formarea profitului.

B. În funcție de conținutul informațiilor, contul de profit și pierdere este:

- Cont de profit și pierdere în care veniturile și cheltuielile sunt prezentate pe funcții ale entității, pe centre de costuri, pe destinații (aprovizionare, producție, desfacere, vânzări, administrație, cercetare-dezvoltare) – variantă specifică contabilității moniste.

- Cont de profit și pierdere în care veniturile și cheltuielile sunt prezentate după natura lor economică, indiferent de destinația lor internă – variantă specifică contabilității dualiste.

Legătura dintre bilanț și contul de profit și pierdere se realizează prin intermediul rezultatului exercițiului, cele două structuri fiind interrelaționate.

6.1.1.2. Influența operațiilor economice asupra patrimoniului (poziției financiare) și reflectarea lor în bilanț și contul de profit și pierdere

Operațiile economice ce se întâlnesc în activitatea unităților patrimoniale sunt de o mare diversitate.

Dacă privim situația patrimonială într-o **accepțiune tradițională**, sub forma egalității $A = P$, avem patru tipuri de operațiuni (2^2):

I. Operații economice care generează modificări în **structura activelor**

II. Operații economice care generează modificări în **structura pasivelor**

III. Operații economice care generează modificări în **volumul** activelor și pasivelor în sensul **creșterii**

IV. Operații economice care generează modificări în **volumul** activelor și pasivelor în sensul **micșorării**

Dacă situația patrimonială este tratată după ecuația: $C_p = A - D$, avem nouă tipuri de operațiuni (3^2).

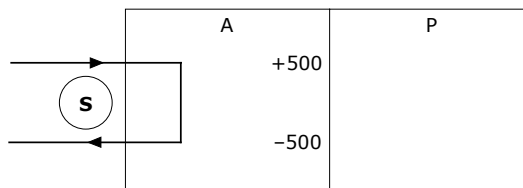
Pentru început, exemplificăm cele patru tipuri de operații economice care generează modificări în patrimoniu.

I. Operații economice care generează modificări în structura activelor

Aceste operații economice duc la creșterea unei categorii de active cu o anumită sumă concomitent cu o micșorare a altei categorii de active, cu aceeași sumă. Totalul patrimoniului rămâne nemodificat.

EXEMPLUL NR. 1

Încasarea sumei de 500 lei în numerar în casieria unității de la un debitor. Operația economică duce la o creștere a numerarului din casieria proprie cu suma de 500 lei, concomitent cu o micșorare a creanțelor asupra debitorilor cu aceeași sumă. Totalul patrimoniului rămâne nemodificat. Acest tip de operație economică se poate prezenta grafic în felul următor:



în care: A = activ; P = pasiv; S = structură.

II. Operații economice care generează modificări în structura pasivelor

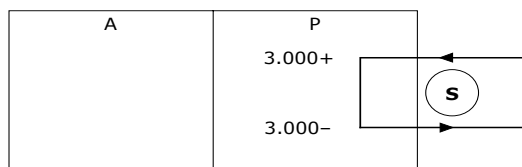
Aceste operații economice duc la o creștere a unei categorii de pasive cu o anumită sumă concomitent cu o micșorare a unei alte categorii tot de pasive. Totalul patrimoniului rămâne nemodificat.

EXEMPLUL NR. 2

Adunarea generală a asociaților hotărăște încorporarea sumei de 3.000 lei din rezerve în capital.

Operația economică duce la o micșorare a rezervelor cu suma de 3.000 lei, concomitent cu o creștere a capitalului cu aceeași sumă. Totalul patrimoniului rămâne neschimbat.

Acest tip de operație economică se poate prezenta în felul următor:



în care: A = activ; P = pasiv; S = structură

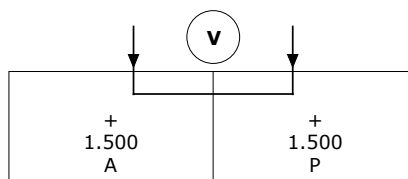
III. Operații economice care generează modificări în volumul activelor și pasivelor în sensul creșterii

Aceste operații economice duc la o creștere a unei categorii de active cu o anumită sumă, concomitent cu o creștere a unei categorii de pasive, cu aceeași sumă. Totalul patrimoniului crește cu aceeași sumă.

EXEMPLUL NR. 3

Se recepționează materii prime de la furnizori în sumă de 1.500 lei, amânate la plată. Operația economică duce la creșterea stocului de materii prime cu suma de 1.500 lei concomitent cu o creștere a datoriei față de furnizori cu aceeași sumă. Totalul patrimoniului crește cu suma de 1.500 lei.

Acest tip de operație economică se poate prezenta în felul următor:



în care: A = activ, P = pasiv, V = volum

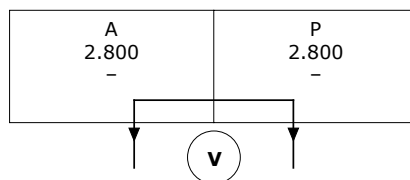
IV. Operații economice care generează modificări în volumul activelor și pasivelor în sensul micșorării

Aceste operații economice duc la o micșorare a unui element patrimonial din activ, concomitent cu o micșorare a unui alt element patrimonial din pasiv, cu aceeași sumă. Totalul patrimoniului se micșorează cu aceeași sumă.

EXEMPLUL NR. 4

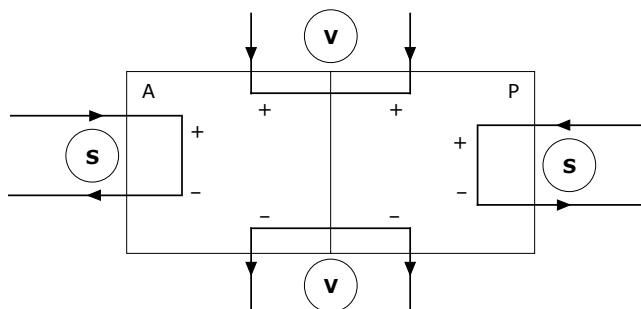
Se achită datorii față de furnizori în sumă de 2.800 lei din conturile curente deschise la bănci.

Operația economică duce la o micșorare a disponibilităților bănești aflate la bancă cu suma de 2.800 lei, concomitent cu o scădere a datoriilor față de furnizori cu aceeași sumă. Totalul patrimoniului se micșorează cu aceeași sumă. Acest tip de operație economică se poate prezenta grafic în felul următor:



în care: A = activ, P = pasiv, V = volum

Sintetizând cele de mai sus, se poate constata că două tipuri de operații economice influențează **structura** iar două, **volumul** patrimoniului. Grafic, se pot prezenta ca în figura de mai jos:



Modificările în patrimoniu se reflectă în bilanț. Pentru a exemplifica acest lucru se pleacă de la un bilanț inițial.

Bilanțul se întocmește la finele unor perioade de gestiune și se numește **bilanț final**. Acest bilanț întocmit la finele unei perioade devine automat și bilanțul de început al perioadei următoare, de aici noțiunea de **bilanț inițial**.

BILANȚ INIȚIAL (simplificat)

ACTIV	SUME	PASIV	SUME
Construcții	100.000	Furnizori	12.000
Debitori	1.000	Creditori	5.000
Conturi la bănci în lei	5.000	Capital social	80.000
Casa	1.000	Rezerve	10.000
Total activ	107.000	Total pasiv	107.000

- Modificările în patrimoniu, ca urmare a **exemplului nr. 1** se vor reflecta în bilanț în felul următor:

BILANȚ (întocmit după exemplul nr. 1)

ACTIV	SUME	PASIV	SUME
Construcții	100.000	Furnizori	12.000
Debitori (1.000 – 500)	500	Creditori	5.000
Conturi la bănci în lei	5.000	Capital social	80.000
Casa (1.000 + 500)	1.500	Rezerve	10.000
Total activ	107.000	Total pasiv	107.000

Concluzii după întocmirea bilanțului:

- Modificările în patrimoniu s-au reflectat numai în activul bilanțului, pasivul a rămas nemodificat;
- În activ a avut loc o micșorare la postul de bilanț „Debitori” cu suma de 500 lei, concomitent cu o creștere la postul de bilanț „Casa” cu aceeași sumă.
- Totalul bilanțului a rămas nemodificat față de bilanțul precedent;
- Dacă notăm cu A activul, cu P pasivul și cu X modificarea, matematic se poate scrie:

$$A + X - X = P$$

$$(107.000 + 500 - 500 = 107.000)$$

- Modificările în patrimoniu, ca urmare a **exemplului nr. 2** se vor reflecta în bilanț în felul următor:

BILANȚ (întocmit după exemplul nr. 2)

ACTIV	SUME	PASIV	SUME
Construcții	100.000	Furnizori	12.000
Debitori	500	Creditori	5.000
Conturi la bănci în lei	5.000	Capital social (80.000+3.000)	83.000
Casa	1.500	Rezerve (10.000–3.000)	7.000
Total activ	107.000	Total pasiv	107.000

Concluzii după întocmirea bilanțului:

- Modificările în patrimoniu s-au reflectat numai în pasivul bilanțului, activul a rămas nemodificat;
- În pasiv a avut loc o micșorare la postul de bilanț „Rezerve” cu suma de 3.000 lei, concomitent cu o creștere la postul de bilanț „Capital social”, cu aceeași sumă;
- Totalul bilanțului a rămas nemodificat față de bilanțul precedent;

d) Păstrând notațiile de la exemplul nr. 1, matematic se poate scrie:

$$A = P + X - X$$

$$(107.000 = 107.000 + 300 - 300)$$

• Modificările în patrimoniu, ca urmare a **exemplului nr. 3** se vor reflecta în bilanț în felul următor:

BILANȚ (întocmit după exemplul nr. 3)

ACTIV	SUME	PASIV	SUME
Construcții	100.000	Furnizori (12.000 + 1.500)	13.500
Materii prime (0 + 1.500)	1.500	Creditori	5.000
Debitori	500	Capital social	83.000
Conturi la bănci în lei	5.000	Rezerve	7.000
Casa	1.500		
Total activ	108.500	Total pasiv	108.500

Concluzii după întocmirea bilanțului:

- Modificările în patrimoniu s-au reflectat atât în activ cât și în pasivul bilanțului;
- În activ a avut loc o creștere la postul de bilanț „Materii prime” cu suma de 1.500 lei, iar în pasiv o creștere la postul de bilanț „Furnizori”, cu aceeași sumă;
- Totalul bilanțului a crescut cu 1.500 mii lei față de bilanțul precedent;
- Matematic se poate scrie:

$$A + X = P + X$$

$$(107.000 + 1.500 = 107.000 + 1.500)$$

• Modificările în patrimoniu ca urmare a **exemplului nr. 4** se vor reflecta în bilanț în felul următor:

BILANȚ (întocmit după exemplul nr. 4)

ACTIV	SUME	PASIV	SUME
Construcții	100.000	Furnizori (13.500 – 2.800)	10.700
Materii prime	1.500	Creditori	5.000
Debitori	500	Capital social	83.000
Conturi la bănci în lei (5.000 – 2.800)	2.200	Rezerve	7.000
Casa	1.500		
Total activ	105.700	Total pasiv	105.700

Concluzii după întocmirea bilanțului:

- Modificările în patrimoniu s-au reflectat atât în activ cât și în pasivul bilanțului;
- În activ a avut loc o micșorare la postul de bilanț „Contul la bănci în lei” cu suma de 2.800 lei, iar în pasiv o micșorare la postul de bilanț „Furnizori” cu aceeași sumă;
- Totalul bilanțului se micșorează cu suma de 2.800 lei față de bilanțul precedent;
- Matematic, se poate scrie:

$$A - X = P - X$$

$$(108.500 - 2.800 = 108.500 - 2.800)$$

Din exemplele precedente, se constată că operațiile economice exemplificate sunt operații simple care modifică numai câte două elemente patrimoniale. Dar în practica

economică există și operații complexe, care modifică mai multe elemente patrimoniale. Cum operațiile economice complexe sunt formate din operații simple, orice operație economică, cât de complexă ar fi, se încadrează în una din cele de mai sus. Pe de altă parte, se constată că după fiecare operație economică s-a întocmit un nou bilanț, ceea ce în practica contabilă este aproape imposibil de realizat deoarece au loc mai multe operații în același timp. Iar, dacă acest lucru ar fi posibil de rezolvat, nu se justifică din punct de vedere economic.

Această abordare tradițională conform căreia operațiunile (evenimentele și tranzacțiile) unei entități determină patru tipuri de modificări asupra activelor și pasivelor patrimoniale devine insuficientă în condițiile actuale, când:

a) Structurile bilanțului legate în mod direct de evaluarea poziției financiare sunt: activele, datoriile și capitalul propriu. Structurile contului de profit și pierdere legate în mod direct de evaluarea performanței sunt veniturile și cheltuielile (Cadrul General pct. 47).

b) Părțile componente ale situațiilor financiare se interrelaționează, deoarece ele reflectă diferite aspecte ale acelorași tranzacții sau ale altor evenimente (Cadrul General pct. 20).

Dacă situația patrimoniului, într-o **accepțiune modernă**, este tratată după ecuația $Cp = A - D$ și dacă se are în vedere faptul că veniturile și cheltuielile nu sunt prezentate cu ajutorul bilanțului, ci prin intermediul contului de profit și pierdere, atunci tranzacțiile și operațiunile care au loc determină nouă tipuri de modificări asupra patrimoniului (3²) care corespund modificărilor celor trei structuri ale bilanțului.

După cum s-a arătat, unele tranzacții și evenimente influențează numai structurile bilanțului, în timp ce alte operațiuni influențează concomitent atât posturile bilanțului cât și elementele contului de profit și pierdere.

Cele nouă tipuri de modificări elementare pot fi sistematizate astfel²:

Tabelul nr.4.
Modificări elementare

Modificări	A↑		D↓		Cp↓	
A↓	A↓	A↑	A↓	D↓	A↓	Cp↓
D↑	D↑	A↑	D↑	D↓	D↑	Cp↓
Cp↑	Cp↑	A↑	Cp↑	D↓	Cp↑	Cp↓

La prima vedere s-ar părea că se are în vedere numai bilanțul, neglijându-se modificările survenite în urma unor operațiuni care ar afecta și contul de rezultat. Dar trebuie să avem în vedere că rezultatul, calculat explicit, din contul de profit și pierdere este preluat ca rezultat implicit în bilanț, fiind o componentă a capitalurilor proprii.

Liniile situației tabelare anterior prezentate corespund unor mișcări care conduc la diminuarea activelor, creșterea datoriilor și creșterea capitalurilor proprii. Privite separat, aceste mișcări ar transforma ecuația implicită de bilanț în inecuație negativă.

2 Colasse B., *Contabilitate generală*, Editura Moldova, Iași, 1995, pag. 132.

• Dacă $C_p = A - D \Rightarrow A - (C_p + D) = 0$, prin diminuarea activelor și creșterea datoriilor și/sau a capitalurilor proprii ar determina o inecuație negativă, de forma: $A - (C_p + D) < 0$

Coloanele corespund unor mișcări care conduc la creșterea (intrarea) activelor, diminuarea datoriilor și a capitalurilor proprii. Privite separat, aceste mișcări ar transforma ecuația implicită de bilanț în inecuație pozitivă.³

• Dacă $C_p = A - D \Rightarrow A - (C_p + D) = 0$, prin sporirea activelor și diminuarea datoriilor și/sau a capitalurilor proprii ar determina o inecuație pozitivă, de forma: $A - (C_p + D) > 0$

Dar liniile și coloanele nu sunt privite separat, ci din intersecția unei linii cu o coloană rezultând o anumită căsuță care simbolizează o **înregistrare elementară** a unei operațiuni, în virtutea principiului partidei duble.

EXEMPLUL Nr. 5

Pornind de la următorul bilanț inițial:

BILANȚ ÎNȚIAL

	ACTIV	SUME	PASIV	SUME	
A	Active imobilizate	16.000	Capital social	16.000	C _p
	Produse finite	10.000	Rezerve	12.000	
	Creanțe – clienți	4.000	Credite bancare	4.000	D
	Casa	2.000	Furnizori	8.000	
	Conturi la bănci în lei	8.000			
	Total activ	38.000	Total pasiv	38.000	

Explicați consecințele fiecăreia din următoarele două operații asupra bilanțului și/sau a contului de profit și pierdere întocmind relațiile de echilibru și reprezentările grafice aferente.

1. Se ridică de în bancă numerar în sumă de 1.000 lei.

Această operațiune determină doar modificarea structurii activelor, scăzând disponibilitățile din contul de la bancă și crescând cele din casierie. Postul de bilanț „Conturi la bănci în lei” se va diminua cu 1.000 lei iar postul „Casa” va crește cu 1.000 lei. În urma operațiunii, bilanțul se prezintă astfel:

BILANȚ Nr. 1

	ACTIV	SUME	PASIV	SUME	
A	Active imobilizate	16.000	Capital social	16.000	C _p
	Produse finite	10.000	Rezerve	12.000	
	Creanțe – clienți	4.000	Credite bancare	4.000	D
	Casa (2.000 + 1.000)	3.000	Furnizori	8.000	
	Conturi la bănci în lei (8.000 – 1.000)	7.000			
	Total activ	40.000	Total pasiv	40.000	

Relația de echilibru este următoarea:

$$A - X + X = C_p + D$$

$$40.000 - 1.000 + 1.000 = 28.000 + 12.000$$

2. Entitatea achită prin bancă datoria față de furnizori, în sumă de 2.000 lei.

Operațiunea determină modificarea volumului activelor și a datoriilor. Astfel, scad disponibilitățile bănești de la bancă și scad, cu aceeași sumă, datoriile față de furnizor. Postul de bilanț „Conturi la bănci în lei” se va diminua cu 2.000 lei, sumă cu care se va diminua și postul „Furnizori”, ca urmare a scăderii obligației față de aceștia.

Bilanțul în urma acestei operațiuni este următorul:

BILANȚ Nr. 2

	ACTIV	SUME	PASIV	SUME	
A	Active imobilizate	16.000	Capital social	16.000	C_p
	Produse finite	10.000	Rezerve	12.000	
	Creanțe – clienți	4.000	Credite bancare	4.000	D
	Casa	3.000	Furnizori	6.000	
	Conturi la bănci în lei (7.000 – 2.000)	5.000	(8.000 – 2.000)		
	Total activ	38.000	Total pasiv	38.000	

Relația de echilibru este următoarea:

$$A - X = C_p + (D - X)$$

$$40.000 - 2.000 = 28.000 + (12.000 - 2.000)$$

3. Banca reține din contul curent al entității comisioane bancare în sumă de 200 lei.

Cheltuiala cu comisioanele bancare este însoțită de o scădere a activelor sub forma disponibilităților bănești de la bancă.

Rezultatul se determină ca diferență între venituri și cheltuieli ($R = V - C$). Nemaointervenind alte venituri și cheltuieli, conform enunțului, rezultatul, componentă a capitalurilor proprii va fi o pierdere, deci cu semnul „-” în bilanț.

Se constată deci, o modificare de volum a activelor sub forma scăderii disponibilităților bănești și o reducere corespunzătoare a capitalurilor proprii. Postul de activ „Conturi la bănci în lei” se va diminua cu 200 lei, în timp ce postul de bilanț „Rezultat” apare cu semnul „-” fiind o pierdere de 200 lei.

Așadar, bilanțul și contul de rezultat în urma operațiunii se prezintă astfel:

BILANȚ Nr. 3

	ACTIV	SUME	PASIV	SUME	
A	Active imobilizate	16.000	Capital social	16.000	C _p
	Produse finite	10.000	Rezerve	12.000	
	Creanțe – clienți	4.000	Rezultat implicit (pierdere)	-200	
	Casa	3.000	Credite bancare	4.000	D
	Conturi la bănci în lei (5.000 – 200)	4.800	Furnizori	6.000	
	Total activ	37.800	Total pasiv	37.800	

Contul de profit și pierdere

Cheltuieli	Venituri
Cheltuieli cu comisioanele bancare 200 lei	
	Rezultatul explicit pierdere 200 lei

Relația de echilibru este următoarea:

$$A - X = (C_p - X) + D$$

$$38.000 - 200 = (28.000 - 200) + 10.000$$

4. Entitatea primește de la un furnizor materii prime în valoare de 1.000 lei a căror contravaloare va fi achitată ulterior.

Operațiunea a determinat modificări în volumul activelor, ca urmare a creșterii stocului de materii prime și o creștere a pasivelor sub forma datoriei față de furnizori. În urma operațiunii, bilanțul este următorul:

Astfel, postul de bilanț „Materii prime” va crește cu 1.000 lei și de asemenea, și postul „Furnizori”.

BILANȚ Nr. 4

	ACTIV	SUME	PASIV	SUME	
A	Active imobilizate	16.000	Capital social	16.000	C _p
	Materii prime (0 + 1.000)	1.000	Rezerve	12.000	
	Produse finite	10.000	Rezultat implicit	-200	
	Creanțe – clienți	4.000	Credite bancare	4.000	D
	Casa	3.000	Furnizori	7.000	
	Conturi la bănci în lei	4.800	(6.000 + 1.000)		
	Total activ	38.800	Total pasiv	38.800	

Relația de echilibru este următoarea:

$$A + X = C_p + (D + X)$$

$$37.800 + 1.000 = 27.800 + (10.000 + 1.000)$$

5. Entitatea perfectează un contract de împrumut cu banca prin care aceasta achită datoria entității față de furnizori, în sumă de 2.000 lei.

Operațiunea a determinat modificări în structura pasivelor, a datoriilor, concretizate în creșterea datoriilor față de bancă și scăderea cu aceeași sumă a datoriilor față de furnizori.

Postul de bilanț „Credite bancare” se va majora cu 2.000 lei, iar postul „Furnizori” se va reduce cu aceeași sumă.

Bilanțul în urma operațiunii se prezintă astfel:

BILANȚ Nr. 5

	ACTIV	SUME	PASIV	SUME	
A	Active imobilizate	16.000	Capital social	16.000	C_p
	Materii prime	1.000	Rezerve	12.000	
	Produse finite	10.000	Rezultat implicit	-200	D
	Creanțe – clienți	4.000	Credite bancare (4.000 + 2.000)	6.000	
	Casa	3.000	Furnizori	5.000	
	Conturi la bănci în lei	4.800	(7.000 – 2.000)		
	Total activ	38.800	Total pasiv	38.800	

Relația de echilibru este următoarea:

$$A = C_p + (D - X + X)$$

$$38.800 = 27.800 + (11.000 - 2.000 + 2.000)$$

6. Se primește factura aferentă consumului de energie electrică, în valoare de 800 lei. Cheltuiala cu energia este însoțită de o creștere a datoriei față de furnizori.

Operațiunea a produs modificări numai în structura pasivelor sub forma scăderii rezultatului exercițiului, componentă a capitalurilor proprii (C_p) și a creșterii datoriilor față de furnizori, componentă a datoriilor (D).

Postul de bilanț „Furnizori” va crește cu 800 lei, intervenind și o reducere a postului „Rezultat” cu aceeași sumă.

În urma operațiunii, bilanțul este următorul:

BILANȚ Nr. 6

	ACTIV	SUME	PASIV	SUME	
A	Active imobilizate	16.000	Capital social	16.000	C_p
	Materii prime	1.000	Rezerve	12.000	
	Produse finite	10.000	Rezultat implicit (-200-800)	-1.000	D
	Creanțe – clienți	4.000	Credite bancare	6.000	
	Casa	3.000	Furnizori	5.800	
	Conturi la bănci în lei	4.800	(5.000 + 800)		
	Total activ	38.800	Total pasiv	38.800	

Contul de profit și pierdere

Cheltuieli	Venituri
Cheltuieli cu energia 800 lei	
	Rezultatul explicit pierdere 800 lei

Relația de echilibru este următoarea:

$$A = (C_p - X) + (D + X)$$

$$38.800 = (27.800 - 800) + (11.000 + 800)$$

7. Se facturează unui terț servicii de transport în valoare de 1.200 lei.

Operațiunea a produs modificări atât în volumul activelor, sub forma creșterii creanțelor față de clienți cât și în volumul pasivelor, sub forma creșterii rezultatului exercițiului (implicit a Capitalurilor proprii), urmare a obținerii unui venit.

Are loc creșterea postului de bilanț „Creanțe-clienți” cu 1.200 lei și de asemenea, creșterea postului „Rezultat” cu aceeași sumă.

În urma operațiunii, bilanțul este următorul:

BILANȚ N r. 7

	ACTIV	SUME	PASIV	SUME	
A	Active imobilizate	16.000	Capital social	16.000	C _p
	Materii prime	1.000	Rezerve	12.000	
	Produse finite	10.000	Rezultat implicit (-1.000+1.200)	+200	
	Creanțe – clienți	5.200	Credite bancare	6.000	
D	Casa (4.000 + 1.200)	3.000	Furnizori	5.800	D
	Conturi la bănci în lei	4.800			
	Total activ	40.000	Total pasiv	40.000	

Contul de profit și pierdere

Cheltuieli	Venituri
	Venituri din transport 1.200 lei
Rezultatul explicit profit 1.200 lei	

Relația de echilibru este:

$$A + X = (C_p + X) + D$$

$$38.800 + 1.200 = (27.000 + 1.200) + 11.800$$

8. Una din băncile de la care entitatea a luat credit acceptă ca în schimbul banilor pe care i-a împrumutat, 2.000 lei, să primească acțiuni.

Operațiunea a produs o modificare a structurii pasivelor, sub forma creșterii capitalului social, componentă a capitalurilor proprii și o scădere a datoriilor sub forma creditelor bancare.

Postul de bilanț „Capital social” va crește cu 2.000 lei, iar postul „Credite bancare” se va diminua cu aceeași sumă.

În urma operațiunii, bilanțul este următorul:

BILANȚ Nr. 8

	ACTIV	SUME	PASIV	SUME	
A	Active imobilizate	16.000	Capital social (16.000 + 2.000)	18.000	C_p
	Materii prime	1.000	Rezerve	12.000	
	Produce finite	10.000	Rezultat implicit	+200	
	Creanțe – clienți	5.200	Credite bancare (6.000 – 2.000)	4.000	D
	Casa	3.000	Furnizori	5.800	
	Conturi la bănci în lei	4.800			
	Total activ	40.000	Total pasiv	40.000	

Relația de echilibru este următoarea:

$$A = (C_p + X) + (D - X)$$

$$40.000 = (28.200 + 2.000) + (11.800 - 2.000)$$

9. Se decide majorarea capitalului social pe seama rezervelor, cu 1.600 lei.

Operațiunea conduce la o modificare în structura pasivelor, în cadrul capitalurilor proprii sub forma creșterii capitalului social și a diminuării rezervelor.

Postul de bilanț „Capital social” va spori cu 1.600 lei, în timp ce postul „Rezerve” se va diminua cu aceeași sumă.

BILANȚ Nr. 9

	ACTIV	SUME	PASIV	SUME	
A	Active imobilizate	16.000	Capital social (18.000 + 1.600)	19.600	C_p
	Materii prime	1.000	Rezerve (12.000 – 1.600)	10.400	
	Produce finite	10.000	Rezultat (implicit)	+200	
	Creanțe – clienți	5.200	Credite bancare	4.000	D
	Casa	3.000	Furnizori	5.800	
	Conturi la bănci în lei	4.800			
	Total activ	40.000	Total pasiv	40.000	

Relația de echilibru este următoarea:

$$A = (C_p + X - X) + D$$

$$40.000 = (30.200 + 1.600 - 1.600) + 9.800$$

În realitate o operațiune poate da naștere unor înregistrări complexe formate din două sau mai multe înregistrări elementare. Sintetic, tabloul acestor modificări și înregistrări succesive în bilanț și în contul de rezultate este următorul:

Nr. crt.	Explicații	Modificări de patrimoniu		Ecuația de echilibru bilanțier	Suma (X)
		Modificări în bilanț	Modificări în contul de profit și pierdere		
1.	Ridicare numerar de la bancă	↑A ↓A	– –	$A + X - X = Cp + D$	1.000
2.	Achitarea unei datorii față de furnizori	↓A ↓D	– –	$A - X = Cp + (D - X)$	2.000
3.	Înregistrarea și achitarea unor comisioane bancare	↓A ↓Cp	– ↑Ch	$A - X = (Cp - X) + D$	200
4.	Achiziția de materii prime	↑A ↑D	– –	$A + X = Cp + (D + X)$	1.000
5.	Contractarea unui împrumut bancar pentru plata unui furnizor	↑D ↓D	– –	$A = Cp + (D + X - X)$	2.000
6.	Consum de energie electrică	↑D ↓Cp	– ↑Ch	$A = (Cp - X) + (D + X)$	800
7.	Prestarea unor servicii de transport	↑Cp ↑A	– ↑V	$A + X = (Cp + X) + D$	1.200
8.	Majorarea capitalului social pe seama datoriilor	↑Cp ↓D	– –	$A = (Cp + X) + (D - X)$	2.000
9.	Majorarea capitalului social pe seama rezervelor	↑Cp ↓Cp	– –	$A = (Cp + X - X) + D$	1.600

6.1.2. Dubla înregistrare a operațiilor economice

6.1.2.1. Evoluția contabilității de la partida simplă la partida dublă

În Roma Antică șefii de familie aveau obligația de a conduce un registru de venituri (încasări) și cheltuieli (plăți) denumit „Codex rationum” care pe lângă faptul că reprezenta o probă în justiție, constituia atât o evidență cronologică (Registru-jurnal), cât și sistematică (Cartea Mare).

Începutul Evului Mediu se caracterizează printr-o economie autarhică, specifică domeniilor feudale. Fără a fi sistematizate, afacerile se consemnau într-un jurnal denumit „Memorial”, în ordinea producerii lor.

Treptat, se trece la o contabilitate în partidă simplă, singurul cont ținut fiind „Casa”. Separat, se ținea evidența creanțelor și a datoriilor într-un memorial fără nici o legătură cu contabilitatea. În acest registru comerciantul scria ce are de încasat și de plătit. Inițial, în contul „Casa” încasările și plățile se treceau pe o singură coloană, în ordinea efectuării lor.

Dacă într-o lună disponibilitățile inițiale erau de 20.000 unități monetare (u.m.), iar pe parcurs comerciantul făcea plăți de: 4.000 u.m. în data de 11 a lunii, 8.000 u.m. în data de 17 ale lunii, respectiv încasări de 10.000 u.m. în data de 5 a lunii și 6.000 u.m. în data de 27 ale lunii, contul „Casa” pe o singură coloană se prezenta astfel:

Data	Explicații	Suma
01 luna L	Banii mei (Si)	20.000
05 luna L	Încasat de la „X”	10.000
11 luna L	Plătit lui „Y”	4.000
17 luna L	Plătit lui „Z”	8.000
27 luna L	Încasat de la „V”	6.000
31 luna L	Banii mei (Sf)	24.000
(20.000+10.000-4.000-8.000+6.000)		

Ulterior, s-a trecut la ținerea evidenței încasărilor și plăților pe două coloane distincte: plăți și încasări.

Data	Explicații	Plăți	Suma
01 luna L	Banii mei (Si)		20.000
05 luna L	Încasat de la „X”		10.000
11 luna L	Plătit lui „Y”	4.000	
17 luna L	Plătit lui „Z”	8.000	
27 luna L	Încasat de la „V”		6.000
31 Luna L	Total plăți/încasări	12.000	36.000
31 Luna L	Banii mei (Sf)(36.000-12.000)		24.000

Dezvoltarea relațiilor de credit a condus ulterior la introducerea în contabilitate a conturilor de persoane (de terți), deschise pe numele terților (debitori și creditori), fără a se stabili vreo corespondență între conturile de valori, de încasări și plăți ca și conturi interpersonale. Conturile de bunuri se utilizau sporadic, ele având un rol secundar de memorare, clasificare și grupare. Această contabilitate simplă era condusă cu ajutorul registrului de încasări și plăți și al celui de creanțe și datorii fără a avea nici o legătură între ele, lipsind înregistrarea sistematică a mișcărilor patrimoniale.

Treptat, conturile de persoane se dezvoltă pe două coloane: debitul și creditul.

– **Debit** (limba latină debere - a datora) – debet - persoana a treia, singular - “el datorează”. Este vorba de datoriile terțului și creanțele celui care ține contul de terți.

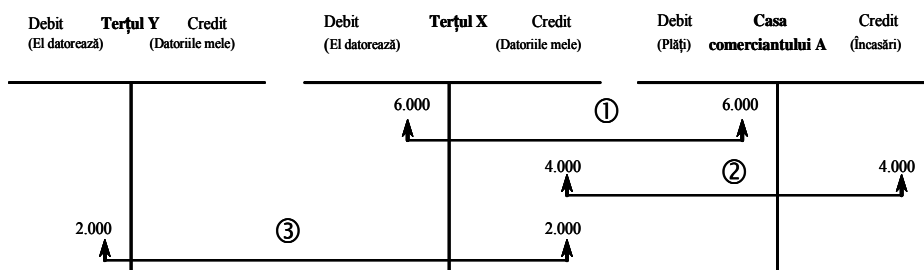
– **Credit** (limba latină credere - a avea încredere) – persoana a treia, singular (credet) - “el a dat pe încredere”. Reflectă ceea ce terțul a dat pe încredere. Altfel spus, datoria pe care cel care ține contul unui terț o are față de acesta.

Inițial, coloanele debit și credit erau așezate invers față de forma actuală.

EXEMPLUL NR. 6. : Presupunem că au avut loc, pentru un comerciant „A” următoarele operații:

1. Comerciantul „A” acordă un împrumut terțului „X” de 6.000 u.m.;
2. Terțul „X” îi rambursează comerciantului „A” 4.000 u.m.;
3. Terțul „X” îi cere comerciantului „A” să-l considere dator pentru diferența de 2.000 u.m. pe terțul „Y”. Terțul „Y” este de acord să plătească comerciantului „A” cele 2.000 u.m.

Utilizând conturile „Casa”, „Terțul X” și „Terțul Y” ținute de comerciantul „A”, înregistrările care au fost generate de operațiunile expuse anterior se prezintă astfel:



Analizând înregistrările de mai sus se constată că fiecare operațiune a fost consemnată concomitent și cu aceeași sumă în două conturi distincte. În același timp, se constată și o inconsecvență în aplicarea legii contabile:

a) Mișcările patrimoniale care afectează contul „Casa” și contul „Terțul X” determină înregistrări de același sens. Astfel, acordarea împrumutului s-a înregistrat în debitul contului „Casa” (Plăți) și în debitul contului „Terțul X” (El datorează). Rambursarea împrumutului s-a înregistrat în creditul contului „Casa” (Încasări) și în creditul contului „Terțul X”.

b) Mișcările patrimoniale care afectează conturile de terți „Terțul X” și „Terțul Y” generează înregistrări de sens contrar; în debitul contului „Terțul Y”, căruia îi cresc datoriile și în creditul contului „Terțul X”, căruia îi scad datoriile.

6.1.2.2. Generalizarea dublei înregistrări

În vederea soluționării acestei inconsecvențe, comercianții, odată cu amplificarea relațiilor de schimb, ca urmare a marilor descoperiri geografice, provoacă **marea reformă a contabilității**, care a impus generalizarea **dublei înregistrări egale și de sens contrar**.

Astfel, s-a renunțat la interpretarea tradițională a celor două părți ale contului „Casa” iar ulterior, și pentru conturile de persoane. În urma acestei schimbări, plățile au fost trecute în coloana de credit iar încasările în debit. Această inversare generează dubla înregistrare de semne contrare. Acordarea împrumutului se înregistrează în debitul contului „Terțul X” și creditul contului „Casa”, respectiv rambursarea împrumutului în debitul contului „Casa” și creditul contului „Terțul X”.

Urmează apoi, introducerea în contabilitate a conturilor de profit și pierdere și de capitaluri, iar ulterior, a bilanțului.

Așa cum s-a arătat anterior pe parcursul prezentei lucrări, primul care a descris contabilitatea în partidă dublă a fost Luca Paciolo, călugăr și matematician venețian. El nu este descoperitorul partidei duble, ci un bun popularizator al acesteia. Partida dublă a fost practică și înainte de apariția lucrării lui Paciolo „Suma de aritmetica, geometria, proportioni et proportionalita” de către comercianții din Veneția și Florența.

Relația dintre dubla înregistrare și dubla reprezentare și determinare a rezultatelor poate fi surprinsă conform următoarei reprezentări:

PARTIDA DUBLĂ

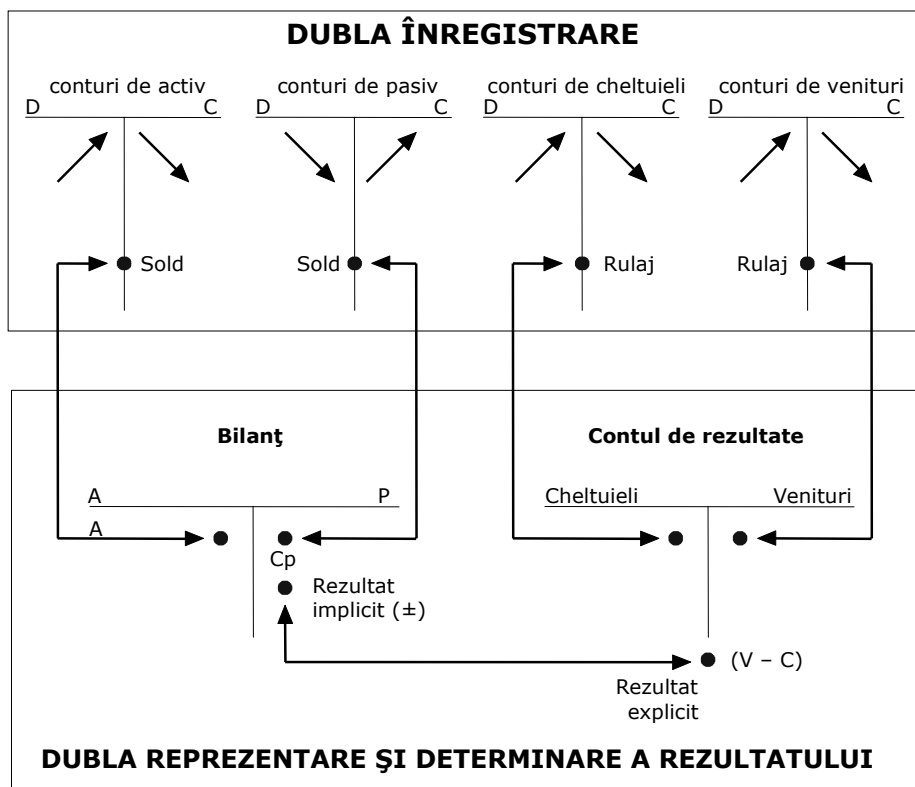


Figura nr.16: Partida dublă și componentele sale

6.2. Contul, instrument al dublei înregistrări

6.2.1. Necesitatea și conținutul economic al contului

Din paragraful precedent s-a constatat că bilanțul nu poate prezenta la un moment dat decât existențele de active și pasive, fără a putea reda cele două categorii de mișcări (creșteri și micșorări) ale fiecărui element patrimonial din cursul unei perioade. Ori, în cursul perioadelor de gestiune este necesar să se cunoască de către factorii de decizie la intervale de timp mai mici, chiar zilnic, atât existențele cât și modificările elementelor patrimoniale.

De asemenea, întocmirea bilanțului după fiecare tranzacție sau operațiune necesită un volum mare de muncă și bilanțul întocmit nu furnizează decât informații valorice, lipsind factorii lor de decizie informații exprimate și în alte etaloane de evidență. De aici decurge necesitatea unui alt instrument al metodei contabilității

Partida dublă – principiu fundamental al contabilității

care a fost conceput de către practica din domeniul contabilității⁴ nefiind apanajul teoreticienilor, numit **cont**.

Acest procedeu este conceput în așa fel încât să preia existențele de active și pasive din bilanțul inițial, de la începutul perioadei, iar în cursul exercițiului financiar înregistrează modificările în patrimoniu, ca la finele perioadei să ofere existențele patrimoniale finale necesare întocmirii bilanțului final, pe baza relației matematice:

Existențe inițiale + Creșteri – Micșorări = Existențe finale

Realizând o comparație plastică putem asemăna **bilanțul și contul de profit și pierdere** cu o **fotografie** care arată static starea unei entități la un moment dat, ca poziție financiară și performanțe, iar **contul** cu un **film** care arată evoluția elementelor în intervalul dintre două bilanțuri (între două fotografii).

Conturile se deschid pentru elementele patrimoniului și, în funcție de conținutul economic al fiecărui element component ele au un **conținut economic** și implicit o **funcție contabilă**. Astfel, avem:

- *conturi deschise pentru elemente de activ;*
- *conturi deschise pentru elemente de pasiv (capitaluri proprii și datorii).*

După cum s-a arătat, contabilitatea are ca obiectiv principal să prezinte existența și starea elementelor patrimoniale la un moment dat, cu ajutorul bilanțului precum și performanțele obținute de o entitate într-o perioadă de timp, cu ajutorul contului de profit și pierdere. Ca urmare, contabilitatea utilizează separat:

- conturi de **venituri**;
- conturi de **cheltuieli**.

6.2.2. Forma grafică a contului

Deoarece contul a fost conceput să înregistreze două categorii de modificări ale patrimoniului, respectiv creșteri și micșorări, el are o anumită formă grafică.

Se cunosc mai multe forme grafice ale contului, și anume: forma grafică bilaterală, forma grafică unilaterală și forma grafică cu duble valori.

a) FORMA GRAFICĂ BILATERALĂ a contului, numită și clasică a fost utilizată în perioadele de început ale contabilității în partidă dublă. Această formă grafică cuprinde pentru fiecare cont două părți alăturate și opuse în care se înscriu două categorii de date informaționale: date generale și specifice.

- **Datele generale** sunt formate din:

- o data la care a avut loc operația economică înregistrată în cont;
- o documentele care stau la baza înregistrării operației economice;
- o explicația operației economice înregistrate în cont.

- **Datele specifice** diferă în funcție de conținutul economic al fiecărui cont. Această formă grafică prezintă două dezavantaje, și anume:

- o datele generale sunt înscrise în ambele părți ale contului ceea ce necesită efort uman și material în plus;
- o nu oferă posibilitatea determinării existențelor patrimoniale după fiecare operație economică înregistrată în cont. Acest lucru se poate face numai în afara contului (extracontabil).

⁴ Capron M., în cartea *Contabilitatea în perspectivă*, Editura Humanitas, București, 1994, la pagina 28 precizează: „Practica partidei duble apare cu mult înaintea primului tratat de literatură contabilă”.

b) **FORMA GRAFICĂ UNILATERALĂ** a fost concepută să înlăture dezavantajele formei grafice bilaterale. Astfel că, datele generale sunt înscrise o singură dată iar cele specifice sunt alăturate, în două coloane distincte. La acestea s-a mai adăugat o coloană în plus, în care se determină existențele patrimoniale, după fiecare operație economică, existențe denumite **sold**.

c) **FORMA GRAFICĂ CU DUBLE VALORI** se caracterizează prin faptul că alături de coloanele și rubricile cu sume scrise în lei (moneda națională) cuprinde și coloane pentru sume scrise în valută (monedă străină). Această formă grafică se folosește în contabilitatea bancară și la unitățile care au operațiuni de export și import de bunuri și servicii.

6.2.3. Elementele (structura) contului

În structura contului se regăsesc următoarele elemente:

1. Denumirea sau titlul și simbolul contului;
2. Explicația operațiunii sau a tranzacției înscrise în cont;
3. Debitul și creditul contului;
4. Rulajul contului;
5. Totalul sumelor;
6. Soldul contului.

1. Denumirea sau titlul și simbolul contului

Pentru a se putea identifica din totalitatea conturilor, fiecare cont are o denumire stabilită cât mai aproape sau, dacă e posibil, să se identifice cu denumirea elementului patrimonial pentru care se deschide.

Spre exemplu, pentru elementul patrimonial „Materii prime” se deschide contul cu aceeași denumire, pentru numerarul din casierie, contul „Casa” etc.

În practica contabilă nu se folosește denumirea contului. Astfel, pentru a ușura munca în acest domeniu conturile au un **simbol cifric**.

Simbolizarea conturilor se realizează după sistemul zecimal. Conturile sunt împărțite în 10 clase de conturi. Fiecare clasă poate conține 10 grupe, iar fiecare grupă poate conține 10 conturi sintetice de gradul I (simbolizate cu 3 cifre). Fiecare cont sintetic de gradul I se poate desfășura în conturi sintetice de gradul II (simbolizate cu 4 cifre). (Simbolizarea conturilor va fi explicată în paragrafele următoare).

2. Explicația operației economice înregistrate în cont

Operațiile economice care au loc sunt consemnate în documente justificative, iar pe baza acestora se înregistrează în conturi. Fiecare înregistrare este însoțită de o explicație, care poate fi **descriptivă** sau **contabilă**. **Explicația descriptivă** presupune redarea pe scurt a operației economice înregistrate în cont și servește pentru înregistrarea cronologică a operațiilor economice cu ajutorul Registrului-Jurnal. Spre exemplu: „Recepționat mărfuri”, „Încasări în numerar”, „Plăți prin bancă” etc.

Explicația contabilă presupune ca în dreptul fiecărei sume înregistrate în cont, să se înscrie simbolul contului corespondent.

Explicația contabilă se utilizează pentru înregistrarea în evidența sistematică a operațiilor economice efectuate cu ajutorul Registrului Cartea Mare.

3. Debitul și creditul contului

Debitul este partea stângă a oricărui cont. Denumirea de debit vine de la latinescul „debere” – a datora.

Creditul este partea sau situația din dreapta a oricărui cont. Denumirea de credit vine de la latinescul „credere” – a avea încredere.

Denumirile de debit și credit s-au păstrat în decursul timpului deși ele nu mai corespund conținutului economic actual. Acest lucru se explică prin aceea că, inițial conturile erau deschise pentru persoane, iar o persoană care datora ceva unei unități patrimoniale (în contabilitatea acesteia) era înregistrată ca un debitor, în debitul unui cont. În schimb, persoana care avea de primit un drept de la o unitate patrimonială era creditorul acesteia și, în contabilitatea acelei unități, era înregistrat ca atare – creditor – în creditul unui cont.

Din cele de mai sus, se desprinde foarte clar că, într-o anumită perioadă istorică, conturile erau utilizate pentru reflectarea relațiilor juridice între persoanele care efectuau acte și fapte de comerț și între care se nașteau drepturi și obligații.

Este semnificativă în acest sens părerea lui Michel Capron că „De la sfârșitul secolului al XIII-lea, contabilii venețieni și florentini țin un cont pe client și pe furnizor”.⁵

În momentul de față, conținutul economic al debitului și creditului este diferit în funcție de conținutul economic al contului. Astfel:

- Dacă *conturile sunt deschise* pentru *active* și *cheltuieli*, **debitul** reprezintă existențele și creșterile de active și cheltuieli, iar **creditul** reprezintă micșorările de active și cheltuieli, pe o anumită perioadă de timp;
- Dacă *conturile sunt deschise* pentru *pasive* și *venituri*, **debitul** reprezintă micșorări de pasive și venituri, iar **creditul** reprezintă existențe și creșteri de pasive și venituri, pe o anumită perioadă de timp;
- A înscrie o sumă în debitul unui cont, înseamnă a **debita** acel cont, iar a înscrie o sumă în creditul unui cont, înseamnă a **credita** acel cont.

În legătură cu cele două noțiuni, de debit și credit sunt și în literatura de specialitate din România păreri diferite.

Astfel profesorul I. Evian, susține că debitul și creditul sunt „niște termeni convenționali moșteniți de veacuri prin tradiție încă de la Paciolo, care indică printr-un singur cuvânt «partea stângă și partea dreaptă» a fiecărui cont”. Astăzi, termenii tradiționali de debit și credit sunt improprii și ar fi mai indicat să se înlocuiască cu semnele „+” și „-” care, pe lângă faptul că exprimă mai corect înregistrările în conturi ușurează mult înțelegerea funcționii conturilor.⁶

În ceea ce ne privește, suntem de părere să nu se renunțe la cele două noțiuni din cel puțin două considerente:

1. Unul de ordin practic, deoarece noțiunea de debit și credit a intrat în limbajul tuturor contabililor de pe mapamond și ar îngreuna renunțarea, dacă nu ar fi chiar imposibil de renunțat;

5 Capron M., *Op. cit.*, pag. 26-27.

6 Evian I., *Contabilitatea dublă*, București, 1946, pag. 90.

2. Al doilea argument este de ordin moral, în sensul de respect și cinstită față de multitudinea de specialiști practicieni, precursori ai contabilității moderne.

4. Rulajul contului

Totalitatea sumelor înscrise în cont, într-o perioadă de timp, fără existențele inițiale formează rulajul contului, debitor sau creditor, după caz. Semnificația rulajului contului este diferită, în funcție de conținutul economic al contului. Astfel:

- Dacă *conturile sunt deschise* pentru *active* și *cheltuieli*, **rulajul debitor** reprezintă creșteri de active și recunoașteri de cheltuieli, iar **rulajul creditor** reprezintă micșorări de active și încorporări ale cheltuielilor în rezultat, pe o perioadă de timp.
- Dacă *conturile sunt deschise* pentru *pasive* și *venituri*, **rulajul debitor** reprezintă micșorări de pasive și încorporări ale veniturilor în rezultat, iar **rulajul creditor** reprezintă creșteri de pasive și recunoașteri de venituri, pe o perioadă de timp.

5. Totalul sumelor

Totalitatea sumelor înscrise în cont într-o perioadă de timp, formate din existențele inițiale și rulaje reprezintă elementul contului numit **totalul sumelor**, atât pentru debitul cât și creditul conturilor.

Semnificația elementului contului „Totalul sumelor” este diferită în funcție de conținutul economic al contului:

- În cazul *conturilor deschise* pentru *active*, **total sume debitoare** se obține însumând soldul inițial cu rulajul debitor și reprezintă totalitatea activelor (existențe și creșteri pentru un element din categoria activelor) de care a dispus o unitate patrimonială, pe o perioadă de timp. **Totalul sumelor creditoare** se identifică cu rulajul creditor și reprezintă micșorări de active, pe o perioadă de timp;
- În cazul *conturilor deschise* pentru *pasive*, **totalul sumelor debitoare** se identifică cu rulajul debitor și reprezintă micșorări de pasive, pe o perioadă de timp. **Totalul sumelor creditoare** se obține însumând soldul inițial cu rulajul creditor și reprezintă totalitatea pasivelor (existențele și creșterile unui element) de care a dispus o unitate patrimonială, pe o perioadă de timp;
- În cazul *conturilor deschise* pentru *cheltuieli* și *venituri*, **totalul sumelor** se identifică cu rulajele conturilor deoarece aceste conturi nu au solduri inițiale.

6. Soldul contului

Contul servește pentru determinarea, atât a mișcărilor (creșteri și micșorări) unui element al poziției financiare, pe o perioadă de timp, cât și a existențelor la un moment dat.

Existențele de active și pasive sunt redată prin intermediul soldului contului.

Soldul contului se determină ca diferență între totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare ale contului.

Se pot întâlni următoarele situații:

- a) Dacă totalul sumelor debitoare este mai mare decât totalul sumelor creditoare, soldul acestui cont este sold debitor și reprezintă existențele unei categorii de active la un moment dat;
- b) Dacă totalul sumelor creditoare este mai mare decât totalul sumelor debitoare, soldul celui cont este sold creditor și reprezintă existențele unei categorii de datorii sau capitaluri proprii la un moment dat;

c) Dacă totalul sumelor debitoare este egal cu totalul sumelor creditoare contul nu prezintă sold, soldul este egal cu zero, contul respectiv este soldat sau balansat.

Calculul soldului oricărui cont se bazează pe relația:

Existențe inițiale (soldul inițial) + Creșteri – Micșorări = Existențe finale (soldul final).

Deci, soldul contului reprezintă existențele de active sau pasive la un moment dat.

Astfel, relația este de forma:

Sfd = (Sid + Rd) – Rc = TSd – Rc, în cazul conturilor deschise pentru active.

Sfc = (Sic + Rc) – Rd = TSc – Rd, în cazul conturilor deschise pentru pasive,

în care:

Si = solduri inițiale: debitor (d) sau creditor (c);

R = rulajele perioadei: debitoare (d) sau creditoare (c);

TS = totalul sumelor: debitoare (TSd) sau creditoare (TSc).

• În cazul *conturilor deschise* pentru *cheltuieli* și *venituri*, ele explicitează rezultatul exercițiului, rezultat care se preia în bilanț. Ca urmare, aceste conturi nu prezintă **sold**, întrucât la finele fiecărei perioade veniturile și cheltuielile sunt încorporate în rezultat.

După momentul determinării soldul contului poate fi final, determinat la sfârșitul unei perioade de timp (sfârșitul exercițiului financiar), respectiv sold inițial.

Existențele inițiale, preluate din bilanțul inițial reprezintă la nivelul conturilor solduri inițiale astfel:

- Dacă conturile sunt deschise pentru active, soldurile inițiale sunt numai debitoare și reflectă existențele inițiale de active la începutul perioadei;
- Dacă conturile sunt deschise pentru pasive, (capitaluri proprii și datorii), soldurile inițiale sunt creditoare și reflectă existențele inițiale de pasive la începutul perioadei;
- Dacă conturile sunt deschise pentru cheltuieli sau venituri nu prezintă solduri inițiale întrucât la finele perioadei precedente cheltuielile și veniturile au fost încorporate în rezultat.

6.2.4. Funcțiile conturilor

După înregistrarea în mod distinct a existenței de bunuri economice și de surse de finanțare la începutul perioadei (Bilanț inițial) și după înregistrarea modificărilor intervenite în decursul perioadei, la sfârșitul perioadei se calculează soldul final al conturilor. Aceste solduri finale sunt sistematizate într-un nou bilanț (Bilanț final). Schematic, această afirmație poate fi redată astfel:

B → C → B → C.

Deci, obiectul contabilității se realizează nu prin întocmirea de bilanțuri succesive după fiecare operațiune în parte, ci prin înregistrarea completă și neîntreruptă în conturi, pe bază de documente, a tuturor operațiunilor, urmând ca bilanțul să se întocmească numai la sfârșitul perioadelor, cu scopul generalizării datelor din conturi. Ca element distinct al sistemului contabil și ca instrument curent de lucru al contabilității, contul îndeplinește următoarele funcții:

1. Funcția economică

Constă în faptul că fiecare cont reflectă un anumit bun economic, o sursă de finanțare, un proces economic sau un rezultat.

2. Funcția statistică și de informare

Pe baza datelor consemnate în conturi se obțin o serie de indicatori necesari muncii de conducere: cifra de afaceri, volumul producției fabricate, volumul consumurilor, valoarea adăugată etc.

3. Funcția de calcul

Pe baza conturilor se calculează situația diferitelor elemente patrimoniale în diferite momente ale ciclului economic: costul producției, rezultatul financiar, cheltuielile de stocare sau de aprovizionare, TVA datorat etc.

4. Funcția de control

Cu ajutorul conturilor se controlează integritatea patrimoniului, respectarea legalității operațiunilor, încadrarea în normele și normativele de consum și de cheltuieli etc.

5. Funcția de grupare

Conturile grupează operațiile economice pe elemente omogene. Fiecare cont grupează operațiunile care se referă la un anumit element patrimonial: un bun, o resursă, un proces economic.

6. Funcția de sistematizare

În fiecare cont sunt înregistrate distinct operațiunile care produc majorări, creșteri și separat operațiunile care produc scăderi, reduceri.

Într-o parte a contului se scriu operațiunile de creșteri, care se adună între ele, în cealaltă parte a contului se scriu operațiunile de scădere, care de asemenea, se adună între ele.

Deci, în fiecare parte a contului se fac numai adunări, nu și scăderi. Pentru a scădea o sumă, ea se scrie în partea opusă a contului (excepție fac sumele rectificative și corective).

7. Funcția contabilă

Este determinată de conținutul economic al fiecărui cont și de toate celelalte funcții arătate.

6.2.5. Regulile de funcționare ale conturilor

Pentru a se putea înregistra operațiunile economice în conturi, trebuie să se cunoască regulile de funcționare ale conturilor. Se cunoaște că în procesul de instruire în domeniul contabilității există două metode și anume:

- pornind de la bilanț la cont, metodă utilizată și de cadrele didactice din țara noastră;
- pornind de la cont la bilanț, pe baza fluxurilor, metodă utilizată în unele țări care aplică sistemul continental și cel anglo-saxon.

METODA DE EXPLICARE PORNIND DE LA BILANȚ LA CONT

Așadar, există o legătură între bilanț și conturi, care se realizează la începutul fiecărui exercițiu financiar când, pe baza bilanțului inițial se deschid conturile. Un bilanț inițial nu este altceva decât un bilanț încheiat la finele exercițiului precedent care pentru exercițiul curent, la începutul acestuia, devine inițial. În vederea deducerii regulilor de funcționare a conturilor prin această metodă, se pleacă de la un bilanț inițial simplificat așa cum este redat în figura nr. 17.

ACTIV		SUME	PASIV		SUME
Construcții		100.000	Capital social		98.500
Materii prime		1.000	Rezerve		1.000
Conturi curente la bănci		2.000	Creditori		2.100
Casa		100	Furnizori		1.500
Total activ		103.100	Total pasiv		103.100

D	„Construcții”	C	D	Capital social	C
Si	100.000	-	-	Si	98.500
+				+	

D	„Materii prime”	C	D	Rezerve	C
Si	1.000	-	-	Si	1.000
+				+	

D	„Conturi la bănci în lei”	C	D	Creditori	C
Si	2.000	-	-	Si	2.100
+				+	

D	„Casa în lei”	C	D	Furnizori	C
Si	100	-	-	Si	1.500
+				+	

Figura nr.17: Legătura bilanț inițial - cont

Din cele prezentate în figura de mai sus se observă că, pe baza existențelor din activul bilanțului, s-au deschis cele patru conturi care sunt cuprinse în **categoria conturilor de activ**. Iar, pe baza existențelor din pasivul bilanțului, s-au deschis cele patru conturi, cuprinse în **categoria conturilor de pasiv**.

De aici decurge **prima regulă parțială de funcționare a conturilor**:

- *conturile de activ* încep să funcționeze prin debitare și se debitează cu existențele inițiale de active, preluate din activul bilanțului inițial;
- *conturile de pasiv* încep să funcționeze prin creditare și se creditează cu existențele inițiale de pasive, preluate din pasivul bilanțului inițial.

După ce s-au înscris existențele inițiale în conturi, s-a pus problema părții contului în care se vor înregistra cele două categorii de modificări ale patrimoniului, respectiv creșteri și micșorări. Astfel, s-a ajuns la concluzia că în partea în care se înscriu existențele inițiale să se înscrie și creșterile, pe considerentul că împreună (existențe + creșteri) au același sens economic.

De aici rezultă **a doua regulă parțială de funcționare a conturilor**:

- *conturile de activ* se mai debitează cu creșterile de active determinate de operațiunile și tranzacțiile economice, consemnate în documentele justificative;
- *conturile de pasiv* se mai creditează cu creșterile de pasive determinate de operațiunile și tranzacțiile economice, consemnate în documentele justificative.

După ce a fost stabilită partea contului în care se înregistrează creșterile, se înțelege că în partea opusă se vor înregistra micșorările (contul fiind astfel conceput încât să înregistreze cele două categorii de modificări ale patrimoniului).

De aici decurge **a treia regulă parțială de funcționare a conturilor**:

- *conturile de activ* se creditează cu micșorările de active determinate de operațiunile economice, consemnate în documentele justificative;

- *conturile de pasiv* se debitează cu micșorările de pasive determinate de operațiunile economice, consemnate în documentele justificative.

La finele unor perioade de gestiune, numite și exerciții financiare este necesar să se întocmească bilanțul final. Acesta se întocmește pe baza existențelor de active și pasive determinate cu ajutorul soldurilor conturilor, care se vor înscrie în bilanțul final. Având în vedere cele trei reguli parțiale de mai sus, se deduce și **a patra regulă parțială**.

Ea are la bază relația: **Existențe inițiale (solduri inițiale) + Intrări (creșteri) – Ieșiri (micșorări) = Existențele finale (soldurile finale)** care se verifică atât pentru conturile de activ, cât și de pasiv, putându-se explicita pentru fiecare dintre ele, astfel:

- *conturile de activ* pot prezenta numai sold debitor, care reprezintă existențe de active la un moment dat;
- *conturile de pasiv* pot prezenta numai sold creditor, care reprezintă existențe de pasive la un moment dat.

Remarcă:

Conturile de cheltuieli și venituri se asimilează în funcționare cu conturile de activ și pasiv dar ele nu prezintă sold la finele fiecărei perioade deoarece în acest moment toate cheltuielile și veniturile înregistrate pe parcursul perioadei sunt încorporate în rezultat. Ca urmare, ele nu au nici sold inițial, nici sold final.

Din cele patru reguli parțiale, prezentate mai sus rezultă două reguli generale de funcționare a conturilor:

1. Regula generală a conturilor de ACTIV:

- încep să funcționeze prin debitare și se debitează cu existențele inițiale de active, preluate din activul bilanțului inițial;
- se mai debitează cu creșterile de active, determinate de operațiunile economice, consemnate în documentele justificative;
- se creditează cu micșorările de active, determinate de operațiunile economice, consemnate în documentele justificative;
- pot prezenta numai sold debitor și reprezintă existențele finale de active la un moment dat.

2. Regula generală a conturilor de PASIV:

- încep să funcționeze prin creditare și se creditează cu existențele inițiale de pasive, preluate din pasivul bilanțului;
- se mai creditează cu creșterile de pasive, determinate de operațiunile economice, consemnate în documentele justificative;
- se debitează cu micșorările de pasive, determinate de operațiunile economice, consemnate în documentele justificative;
- pot prezenta numai sold creditor, care reprezintă existențele finale de pasive la un moment dat.

3. Regula generală a conturilor de CHELTUIELI:

- nu prezintă niciodată sold inițial (întrucât la finele perioadei precedente cheltuielile s-au încorporat în rezultat);
- se debitează, pe parcursul perioadei, cu creșterile de cheltuieli;

- se creditează, la finele perioadei cu mărimea cheltuielilor încorporate în rezultat. Incorporarea în rezultat nu înseamnă scăderea cheltuielilor ci transferul lor (translocarea lor) din conturile de cheltuieli în contul de profit și pierdere;
- nu prezintă sold final (întrucât toate cheltuielile înregistrate pe parcursul perioadei, la finele acesteia sunt încorporate în rezultat).

4. Regula generală a conturilor de VENITURI:

- nu prezintă niciodată sold inițial (întrucât la finele perioadei precedente toate veniturile au fost încorporate în rezultat);
 - se creditează pe parcursul perioadei cu veniturile obținute;
 - se debitează la finele perioadei cu veniturile încorporate în rezultat.
- Încorporarea în rezultat nu semnifică scăderea veniturilor ci transferul lor în contul de profit și pierdere.
- nu prezintă niciodată sold final, la finele perioadei toate veniturile se încorporează în rezultat.

Cele patru reguli generale se aplică la majoritatea conturilor utilizate în contabilitatea financiară și de gestiune. Conturile care se supun acestor reguli se numesc **conturi monofuncționale** deoarece respectă o singură regulă de funcționare.

După cum se observă, funcționarea conturilor de activ este inversă funcționării conturilor de pasiv, aceasta datorită conținutului lor economic care este diametral opus. Conturile de activ se deschid pentru bunurile economice și pentru drepturile de creanță iar conturile de pasiv se deschid pentru a reflecta sursele de proveniență a acestor bunuri (datoriile entității).

În sistemul de contabilitate aplicat în România există conturi care pot funcționa după regula conturilor de activ și a conturilor de pasiv dar nu simultan. Ele încep să funcționeze fie prin debitare, fie prin creditare și pot prezenta, fie sold debitor, fie sold creditor. Acestea sunt denumite de majoritatea specialiștilor **conturi bifuncționale**. După cum se va arăta în paragrafele următoare, ele nu formează o grupă de conturi distincte în bilanț, în funcție de soldul lor, la închiderea exercițiului ele se trec în activ sau în pasiv, după caz.

Regulile de funcționare a conturilor se pot prezenta sistematizat în următoarea situație tabelară⁷:

7 Mătiș D. și colectiv, *Bazele contabilității. Aspecte teoretice și practice*, Editura Alma Mater, Cluj/Napoca, 2005, pag.196.

Tabelul nr.5
Regulile de funcționare ale conturilor

Elemente de enunț a regulilor de funcționare	CONȚINUTUL CONTURILOR				
	ACTIVE	CAPITALURI PROPRII	DATORII	VENITURI	CHELTUIELI
Sold inițial debitor	existențele inițiale de active	x	x	x	x
Sold inițial creditor	x	existențele inițiale ale elementelor de capitaluri proprii	existențele inițiale ale elementelor de datorii	x	x
Se debitează	cu creșterile de active	micșorarea capitalurilor proprii	micșorarea datoriilor	încorporarea veniturilor în rezultat	creșterile de cheltuieli
Se creditează	micșorarea activelor	creșterea capitalurilor proprii	creșterea datoriilor	creșterile de venituri	încorporarea cheltuielilor în rezultat
Sold final debitor	existențele finale de active	x	x	x	x
Sold final creditor	x	existențele finale ale elementelor de capitaluri proprii	existențele finale ale elementelor de datorii	x	x

METODA DE EXPLICARE PORNIND DE LA CONT LA BILANȚ

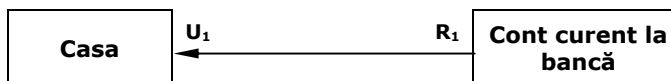
În această variantă de explicare a regulilor de funcționare ale conturilor se pornește de la fluxuri, motiv pentru care se utilizează și noțiunea de contabilitate de flux.

Conform acestei concepții, pentru orice operațiune economică:

- se creditează contul pentru operațiunea care indică o resursă;
- se debitează contul pentru operațiunea care indică o utilizare, o alocare.

Fiecare resursă finanțează o utilizare și fiecare utilizare este finanțată dintr-o resursă.

De exemplu: Se ridică bani de la bancă



Resursa o reprezintă disponibilul de la bancă, deci contul corespunzător se va credita. Aceeași sumă se va utiliza de către casierie, deci contul corespunzător se va debita.

6.2.6. Corespondența conturilor

Din prezentarea realizată în subcapitolul 6.1, se constată că în urma dublei înregistrări se realizează o legătură între conturi numită corespondența conturilor.

Este știut faptul că principiul partidei duble poate fi explicat, în ceea ce privește aplicarea sa la nivelul conturilor (dubla înregistrare) prin prisma a două abordări, și anume:

- Abordarea bazată pe patrimoniu (stocuri);
- Abordarea bazată pe fluxuri.

6.2.6.1. Abordarea bazată pe patrimoniu

Pentru explicarea acestei metode vom face trimitere la exemplele privind cele nouă înregistrări elementare, prezentate în paragraful 6.1.1.2.

Potrivit acestei abordări, contabilitatea entității are ca obiect principal „realizarea și măsurarea patrimoniului, situația sa netă” (n.a. capitalurilor proprii).⁸

Fiecărui post de bilanț îi corespund informațiile din conturi. Acest fapt este de natura să faciliteze înțelegerea legăturii dintre cont și bilanț. Această legătură este prezentată prin următoarea formă grafică:

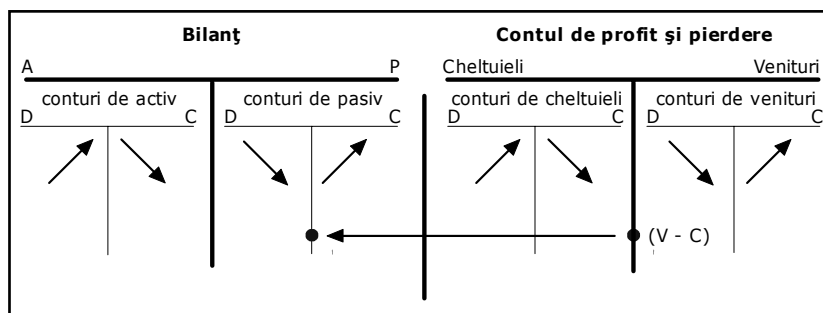


Figura nr.18: Legătura bilanț - cont de profit și pierdere

Bilanțul corespunde „contabilității de situație” iar contul celei „de evoluție”. Sensul săgeților poate fi interpretat astfel:

- În bilanț**
- ↗ = creșterea activelor (A), capitalurilor proprii (Cp) sau a datoriilor (D)
 - ↘ = micșorarea activelor (A), capitalurilor proprii (Cp) sau a datoriilor (D)
- În contul de profit și pierdere**
- ↗ = creșterea cheltuielilor și a veniturilor
 - ↘ = încorporarea („micșorarea”) cheltuielilor și a veniturilor în rezultat

- În urma operațiunii nr. 1 de ridicare de numerar de la bancă, în patrimoniu are loc, pe de o parte scăderea disponibilităților din contul bancar și pe de altă parte, creșterea celor din casierie, deci o modificare a structurii activelor.

Conturile corespondente prin care este surprinsă operațiunea sunt:

● „*Casa în lei*”, după conținutul economic este un cont de disponibilități bănești, după funcția contabilă este un cont de activ. Având loc o creștere a disponibilităților bănești din casierie, contul se debitează cu 1.000 lei.

● „*Conturi la bănci în lei*”, după conținutul economic este un cont de disponibilități bănești, după funcția contabilă este un cont de activ. Având loc o scădere a disponibilităților din bancă, contul se va credita cu aceeași sumă, 1.000 lei.

Transpusă în conturi, această operațiune se prezintă astfel:

„Conturi la bănci în lei”				„Casa în lei”			
D			C	D			C
Si	8.000	0	1.000	Si	2.000	1.000	0
Rd	0	0	1.000	Rd	1.000	0	0
TSd	8.000	TSd	1.000	TSd	3.000	TSd	0
Sfd	7.000			Sfd	3.000		

- Operațiunea nr. 2 prin care se achită datoria față de un furnizor din disponibilul de la bancă are drept rezultat scăderea disponibilului din cont și a datoriei față de furnizor, deci o modificare în volumul activelor și pasivelor, în sensul scăderii lor.

Conturile corespondente aferente acestei operațiuni sunt:

● „*Conturi la bănci în lei*”, după conținutul economic fiind un cont de disponibilități bănești, după funcția contabilă fiind un cont de activ, având loc o micșorare a disponibilităților din bancă, contul se va credita cu 2.000 lei.

● „*Furnizori*”, după conținutul economic este un cont de datorii, după funcția contabilă este un cont de pasiv. Având loc o scădere a datoriei față de furnizor; contul se va debita cu 2.000 lei.

Transpusă în conturi, această operațiune se prezintă astfel:

„Conturi la bănci în lei”				„Furnizori”			
D			C	D			C
Si	7.000	0	2.000	Si	8.000	0	0
Rd	0	0	2.000	Rd	2.000	0	0
TSd	7.000	TSd	2.000	TSd	2.000	TSd	8.000
Sfd	5.000			Sfd	6.000		

- Operațiunea nr. 3 prin care se achită din disponibilitățile de la bancă comisionul pe care banca îl percepe pentru serviciile bancare determină scăderea disponibilului din cont și o scădere a capitalurilor proprii ca urmare a recunoașterii unor cheltuieli. Așadar, operațiunea produce modificări în volumul activelor și pasivelor, în sensul scăderii lor.

Pentru explicitarea separată a cheltuielilor în contul de profit și pierdere, scăderea capitalurilor proprii se reflectă în primul rând în conturile de cheltuieli, înregistrarea operațiunii direct în contul de rezultat ar fi de natură să încalce principiul noncompensării activelor cu pasivele și a veniturilor cu cheltuielile. Ulterior, cheltuielile se vor încorpora în rezultat.

Conturile corespondente în care se înregistrează această operațiune sunt:

• **„Conturi la bănci în lei”,** după conținutul economic este un cont de disponibilități bănești, după funcția contabilă este un cont bifuncțional, în acest caz un cont de activ. Având loc o diminuare a disponibilităților din bancă, contul se va credita cu 200 lei.”

● „*Cheltuieli cu serviciile bancare*”, după conținutul economic este un cont de cheltuieli, funcționând parțial după regula conturilor de activ, ocazionându-se o cheltuială, contul se va debita cu 200 lei.

După încorporarea acestor cheltuieli în rezultat, situația se prezintă astfel:

„Conturi la bănci în lei”				„Profit și pierdere”			
D		C		D		C	
Si	5.000						
		3	200				200
Rd	ø	Rc	200	„Cheltuielile cu serviciile bancare”			
TSd	5.000	TSc	200	D		C	
				3	200		
Sfd	4.800						

Legendă:

- ➔ operațiunea care se înregistrează în prezent
- ➔ încorporarea veniturilor sau cheltuielilor în rezultate, la sfârșitul perioadei
- ➔ alternative de înregistrare neadmise de principiile contabilității sau de reglementările legale

Notă: Conturile de cheltuieli se închid prin creditare în corespondență cu contul „Profit și pierdere” care este o componentă a situației nete (capitalurilor proprii). Astfel, capitalurile proprii în urma operațiunii nr. 3 vor fi diminuate cu 200 lei.

• În urma operațiunii nr. 4 prin care întreprinderea achiziționează materii prime în valoare de 1.000 lei are loc, pe de o parte creșterea stocului de materii prime și creșterea datoriei față de furnizori, pe de altă parte. Așadar, modificarea care este generată de acesta operațiune are loc în volumul activelor și al pasivelor, în sensul creșterii lor.

Conturile corespondente prin care este prezentată operațiunea sunt:

● „**Materii prime**”, după conținutul economic este un cont de stocuri, după funcția contabilă este un cont de activ. Având loc o creștere a stocului de materie prima, contul se va debita cu 1.000 lei.

● „Furnizori”, după conținutul economic este un cont de datorii, după funcția contabilă este un cont de pasiv. Având loc o creștere a datoriei față de furnizori, contul se va credita cu 1.000 lei.

Conturile corespondente sub formă grafică și legătura dintre ele se prezintă astfel:

„Furnizori”			„Materii prime”		
D		C	D		C
	Si	6.000		Si	0
	0	1.000		0	1.000
		↑			↑
Rd	0 Rc	1.000	Rd	1.000 Rc	0
Tsd	0 TSc	7.000	Tsd	1.000 TSc	0
	Sfc	7.000	Sfd	1.000	

• Operațiunea nr. 5 prin care întreprinderea ia un împrumut pentru a plăti o mai veche datorie față de un furnizor are drept consecință creșterea datoriei față de bancă și scăderea datoriei față de furnizorul respectiv. Are loc, deci, o modificare a structurii pasivelor („convertirea” unei datorii în altă datorie).

Conturile corespondente prin care este reprezentată operațiunea sunt:

● **„Credite bancare”**, după conținutul economic este un cont de datorii, după funcția contabilă este un cont de pasiv. Având loc o creștere a datoriilor, contul se va credita cu 2.000 lei.

● **„Furnizori”**, după conținutul economic este un cont de datorii, după funcția contabilă este un cont de pasiv. Având loc o diminuare a datoriei față de furnizori, contul se va debita cu 2.000 lei.

Conturile corespondente sub formă grafică și legătura dintre ele se prezintă astfel:

„Credite bancare”			„Furnizori”		
D		C	D		C
	Si	4.000		Si	7.000
	0	2.000		0	2.000
		↑			↑
Rd	0 Rc	2.000	Rd	2.000 Rc	0
Tsd	0 TSc	6.000	Tsd	2.000 TSc	7.000
	Sfc	6.000		Sfc	5.000

• Operațiunea nr. 6 prin care se înregistrează consumul de energie electrică determină pe de o parte, o cheltuială iar pe de altă parte, creșterea datoriilor față de furnizori. Are loc, deci, o modificare a structurii pasivelor, în sensul creșterii datoriilor față de terți și a reducerii capitalurilor proprii (situației nete).

Conturile corespondente sunt:

● **„Cheltuieli cu energia și apă”**, după conținutul economic este un cont de cheltuieli, funcționând parțial după regula conturilor de activ, având loc o creștere a cheltuielilor, contul se va debita cu 800 lei. Ulterior, contul se va credita cu aceeași sumă, prin încorporarea cheltuielilor în rezultat, soldându-se.

● **„Furnizori”**, după conținutul economic este un cont de datorii, după funcția contabilă este un cont de pasiv. Având loc o creștere a datoriei față de furnizori, contul se va credita cu 800 lei.

Reprezentarea grafică a operațiunii este următoarea:

„Furnizori”			„Profit sau pierdere”		
D		C	D		C
	Si	5.000			
	0	800			800
		↑			↑
Rd	0 Rc	800			
Tsd	0 TSc	5.800			
	Sfd	5.800			

„Cheltuieli cu energia și apă”		
D		C
	Si	800
	0	800
		↑
Rd	0 Rc	800
Tsd	0 TSc	800
	Sfd	800

Legendă:

- operațiunea care se înregistrează în prezent
- incorporarea veniturilor sau cheltuielilor în rezultat, la sfârșitul perioadei
- → alternative de înregistrare neadmise de principiile contabilității sau de reglementările legale

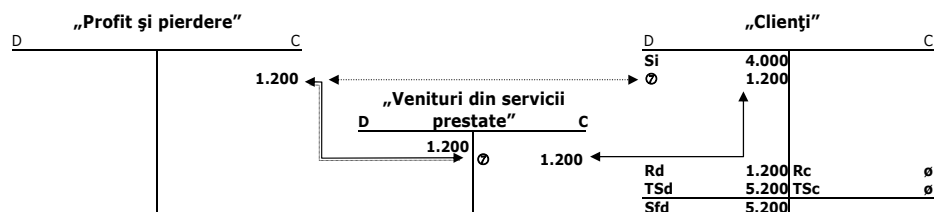
• Operațiunea nr. 7 prin care are loc facturarea unor servicii de transport determină creșterea creanțelor față de clienți și o creștere a veniturilor, cu 1.200 lei. Așadar, operațiunea produce modificări în volumul activelor sub forma creșterii creanțelor față de clienți și în volumul pasivelor sub forma creșterii capitalurilor proprii. Creșterea capitalurilor proprii s-ar putea reflecta direct în creditul contului „Profit și pierdere” (având loc o creștere a profitului) dar, așa cum s-a arătat, contabilitatea trebuie să explicitizeze veniturile și cheltuielile care determină rezultatul exercițiului și ca urmare trebuie să oglindească în mod distinct veniturile din serviciile de transporturi prestate.

Conturile corespondente sunt:

● „**Clienți**”, după conținutul economic este un cont de creanțe, după funcția contabilă este cont de activ. Având loc o creștere a creanței față de clienți, contul se va debita cu 1.200 lei.

● „**Venituri din servicii prestate**”, după conținutul economic este un cont de venituri, funcționând parțial după regula conturilor de pasiv și având loc o creștere a veniturilor, contul se va credita cu 1.200 lei. Contul se va solda prin încorporarea veniturilor în rezultat, debitându-se în corespondență cu creditul contului „Profit și pierdere”.

Sub formă grafică, corespondența conturilor poate fi redată astfel:



Legendă:

- operațiunea care se înregistrează în prezent
- incorporarea veniturilor sau cheltuielilor în rezultat, la sfârșitul perioadei
- → alternative de înregistrare neadmise de principiile contabilității sau de reglementările legale

• Operațiunea nr. 8 prin care se convertesc datoriile față de bancă în acțiuni determină, pe de o parte scăderea datoriei față de bancă care în schimbul banilor cu care a creditat întreprinderea va primi acțiuni, iar pe de altă parte, creșterea capitalului social. Se transformă (se convertește) astfel o datorie într-o altă datorie, dacă privim capitalul social în această accepțiune. Modificările care au loc în structura pasivelor

sunt reprezentate de o creștere a capitalurilor proprii și de o modificare egală, dar în sens contrar a datoriilor.

Conturile corespondente aferente acestei operațiuni sunt:

● **„Capital social”**, după conținutul economic este un cont de capitaluri proprii, după funcția contabilă este un cont de pasiv. Având loc o creștere a capitalului, contul se va credita cu 2.000 lei.

● **„Credite bancare”**, după conținutul economic este un cont de datorii, după funcția contabilă este un cont de pasiv. Având loc o micșorare a datoriei față de bancă, contul se va debita cu 2.000 lei.

Sub formă grafică, corespondența conturilor poate fi redată astfel:

„Capital social”				„Credite bancare”			
D		C		D		C	
	Si	16.000			Si	6.000	
	⊕	2.000			⊕	2.000	
		↑				↑	
Rd	Rc	2.000		Rd	2.000	Rc	⊖
TSd	TSc	18.000		TSd	2.000	TSc	6.000
	Sfc	18.000			Sfc	4.000	

• Operațiunea nr. 9 prin care o parte a rezervelor se integrează în capitalul social determină pe de o parte creșterea capitalului social iar pe de altă parte, diminuarea rezervelor. Așadar, operațiunea produce modificări în structura capitalurilor proprii. Conturile corespondente aferente acestei operațiuni sunt:

● **„Capital social”**, după conținutul economic este un cont de capitaluri proprii, după funcția contabilă este un cont de pasiv. Având loc o creștere a capitalului, contul se va credita cu 1.600 lei.

● **„Rezerve”**, după conținutul economic este un cont de capitaluri proprii, după funcția contabilă este un cont de pasiv. Având loc o scădere a rezervelor, contul se va debita cu 1.600 lei.

Sub formă grafică, corespondența conturilor poate fi redată astfel:

„Capital social”				„Rezerve”			
D		C		D		C	
	Si	18.000			Si	12.000	
	⊕	1.600			⊕	1.600	
		↑				↑	
Rd	⊖	1.600		Rd	1.600	Rc	⊖
TSd	⊖	TSc	19.600	TSd	1.600	TSc	12.000
	Sfc	19.600			Sfc	10.400	

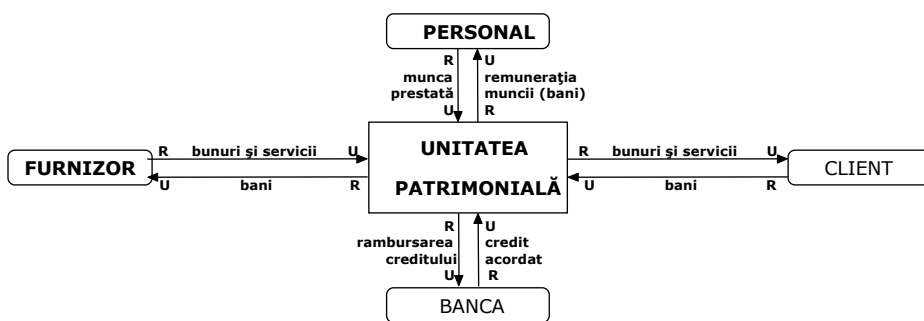
6.2.6.2. Abordarea pe bază de fluxuri

Potrivit acesteia, obiectul de bază al contabilității entității îl reprezintă memorizarea fluxurilor economice, motiv pentru care se mai numește contabilitate de flux.

Principiul partidei duble, în această accepțiune, în condițiile relației de schimb între întreprindere și un terț ar putea fi enunțat astfel: „orice flux are în contrapartidă un flux de sens invers dar de aceeași mărime (intensitate)”.

Partida dublă redată prin intermediul fluxurilor în relația de schimb între întreprindere și mediu (clienți, furnizori, bănci etc.) este foarte simplu de realizat, dar în cazul operațiunilor interne acest lucru devine dificil de prezentat. Analiza pe baza fluxurilor s-ar traduce ca o teoremă: „orice utilizare este finanțată printr-o resursă, orice resursă finanțează o utilizare”.⁹ Altfel spus, operațiunile interpatrimoniale sunt ușor de reprezentat cu ajutorul fluxurilor, dificultatea ivindu-se în cazul celor intrapatrimoniale.

Întreprinderea își desfășoară activitatea intrând în contact cu o multitudine de parteneri: furnizori, clienți, statul, bănci, persoane fizice etc. Acest fapt poate fi prezentat schematic prin intermediul fluxurilor. Punctul de plecare a valorilor materiale și bănești reprezintă resursa sau originea, notată cu **R** iar punctul de sosire reprezintă utilizarea (folosința) și va fi notat cu **U**. Astfel, schema generală simplificată este următoarea:

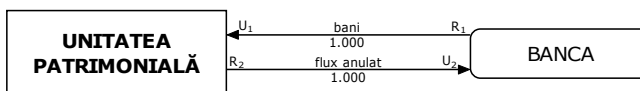


Din punct de vedere al unității patrimoniale, fluxurile care intră reprezintă o utilizare (folosință) iar fluxurile care ies reprezintă o resursă.

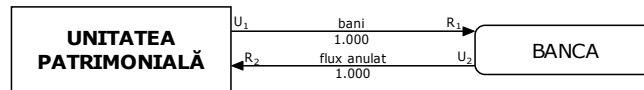
În realitate, există mult mai multe tranzacții care se pot reprezenta prin intermediul fluxurilor. Ne vom opri în cele ce urmează la cele nouă operații tratate în paragraful anterior încercând o dezvoltare a acestora, pentru a putea evidenția cât mai detaliat problematica abordării partidei duble bazate pe fluxuri.

• În cadrul operațiunii nr. 1 are loc ridicarea de numerar de la bancă.

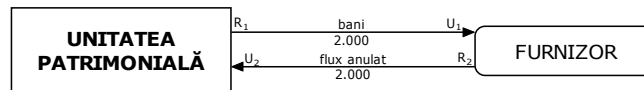
Această operațiune dă naștere unui flux bănesc de intrare $R_1 \rightarrow U_1$ și unui flux anulat de ieșire $R_2 \rightarrow U_2$ prin care se stinge creanța față de bancă (se diminuează disponibilitățile din bancă). Aceste fluxuri sunt transpuse în conturile unității patrimoniale prin debitarea contului „Casă” și creditarea contului „Conturi la bănci în lei”.



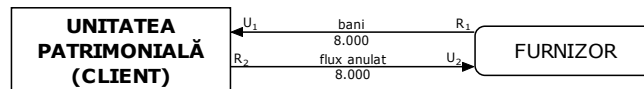
Operațiunea privită prin prisma băncii dă naștere unui flux bănesc de ieșire $R_1 \rightarrow U_1$ și unui flux financiar anulat de intrare $R_2 \rightarrow U_2$ prin care se stinge datoria față de unitatea patrimonială. Depunerea anterioară a celor 8.000 lei la bancă (sold inițial), pentru unitatea patrimonială dă naștere unui flux financiar de ieșire $R_1 \rightarrow U_1$ și unui flux financiar amânat de intrare $R_2 \rightarrow U_2$ reprezentând creanța față de bancă.



• În cadrul operațiunii nr. 2 se achită prin virament bancar datoria față de un furnizor. Operațiunea dă naștere unui flux bănesc de ieșire $R_1 \rightarrow U_1$ și unui flux financiar anulat de intrare $R_2 \rightarrow U_2$ reprezentând diminuarea datoriei față de furnizor. Aceste fluxuri sunt transpuse în conturile unității patrimoniale prin debitarea contului „Furnizori” și creditarea contului „Conturi la bănci în lei”.

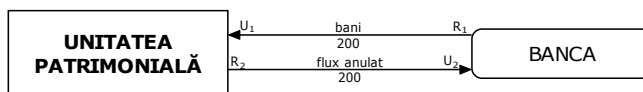


Pentru furnizor unitatea patrimonială este client iar reprezentarea operației nr. 2 dă naștere unui flux financiar de intrare $R_1 \rightarrow U_1$ și unui flux financiar anulat $R_2 \rightarrow U_2$ reprezentând diminuarea creanței față de clientul său (unitatea patrimonială). Aceste fluxuri se regăsesc în conturile furnizorului prin debitarea contului „Conturi la bănci în lei” și creditarea contului „Clienți” cu aceeași sumă, de 2.000 lei. Pentru unitatea patrimonială, când furnizorul a livrat anterior produsele, lucrările sau serviciile s-au ocazionat două fluxuri: unul real de intrare $R_1 \rightarrow U_1$ și unul financiar amânat de ieșire $R_2 \rightarrow U_2$, reprezentând datoria față de furnizor. Din punct de vedere al furnizorului, fluxul $R_1 \rightarrow U_1$ este unul real de ieșire (de produse, lucrări sau servicii) fiind însoțit de un flux financiar amant de intrare $R_2 \rightarrow U_2$ reprezentând creanța față de unitatea patrimonială.



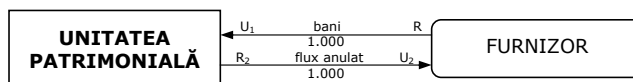
Așadar, fluxul amânat (la plată) de 8.000 lei va fi anulat parțial (2.000 lei) în urma achitării unei părți a datoriei față de furnizor.

• Operațiunea nr. 3 prin care se achită comisioanele bancare. Operațiunea dă naștere unui flux real de intrare $R_1 \rightarrow U_1$ și, în contrapartidă unui flux financiar (bănesc) de ieșire $R_2 \rightarrow U_2$. Aceste fluxuri se regăsesc în conturile unității patrimoniale determinând debitarea contului „Cheltuieli cu comisioanele bancare” și creditarea contului „Conturi la bănci în lei”, cu aceeași sumă, 200 lei.



Din punct de vedere al băncii, fluxul financiar de intrare $R_2 \rightarrow U_2$ este contrapartida fluxului real de ieșire $R_1 \rightarrow U_1$ aferent serviciilor bancare prestate unității patrimoniale.

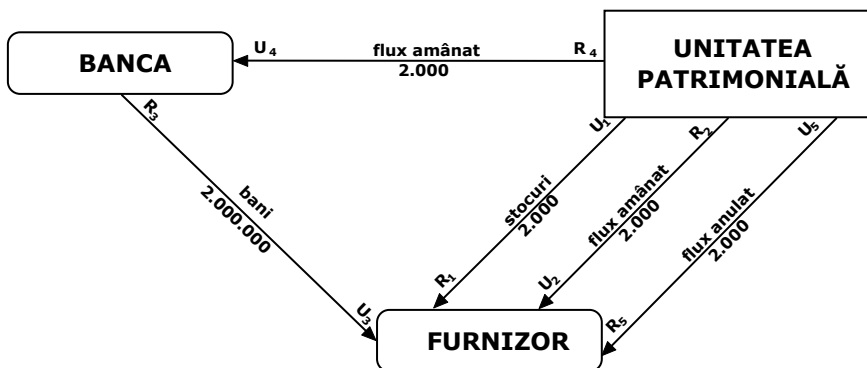
• În cadrul operațiunii nr.4 entitatea achiziționează materii prime de la un furnizor. Operațiunea dă naștere la două fluxuri: unul real de intrare $R_1 \rightarrow U_1$ și altul financiar amânat de ieșire $R_2 \rightarrow U_2$ reprezentând creșterea datoriilor față de furnizor. Aceste fluxuri se regăsesc în conturile unității patrimoniale determinând debitarea contului „Materii prime” și creditarea contului „Furnizori” cu aceeași sumă 1.000 lei.



Prin prisma furnizorului, fluxul $R_1 \rightarrow U_1$ este real de ieșire, având drept contrapartidă un flux amânat de intrare $R_2 \rightarrow U_2$ și care reprezintă creanța furnizorului față de clientul său (unitatea patrimonială), în contabilitatea furnizorului aceste fluxuri determină debitarea contului „Clienți” și creditarea contului „Venituri din vânzarea produselor finite”, cu 1.000 lei.

• În urma operațiunii nr. 5 prin care se contractează un credit bancar pentru plata unui furnizor iau naștere fluxuri care trebuie studiate prin prisma unității patrimoniale, dar și a furnizorului și băncii.

Din punct de vedere al unității patrimoniale. Anterior acestei operațiuni s-a făcut o aprovizionare cu materii prime, luând naștere un flux real de intrare $R_1 \rightarrow U_1$ și altul financiar de ieșire amânat $R_2 \rightarrow U_2$ reprezentând datoria față de furnizor. O dată cu plata datoriei față de furnizor de către bancă, fluxul financiar de ieșire amânat va fi anulat ($R_5 \rightarrow U_5$, dar datoria stinsă față de furnizor va fi convertită în datorie față de bancă reprezentată prin fluxul amânat de ieșire $R_4 \rightarrow U_4$.



Din imaginea grafică de mai sus se observă că suma fluxurilor de intrare este egală cu suma fluxurilor financiare de ieșire pentru fiecare dintre cele trei entități implicate.

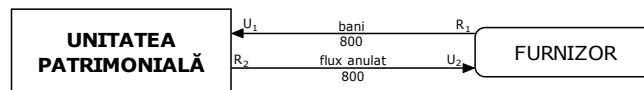
Din punct de vedere al furnizorului. În prealabil, furnizorul a livrat materie primă unității patrimoniale (clientul său), reprezentată prin fluxul real de ieșire $R_1 \rightarrow U_1$ având loc și o creștere cu aceeași sumă a creanțelor față de client, reprezentată printr-un flux financiar amânat de intrare $R_2 \rightarrow U_2$. Ulterior, plata pe care banca o face în numele clientului reflectată prin fluxul real (bănesc) de intrare $R_3 \rightarrow U_3$ determină și o anulare a creanței pe care furnizorul o avea față de unitatea patrimonială reprezentată de fluxul financiar anulat $R_5 \rightarrow U_5$.

Din punct de vedere al băncii. Plata făcută furnizorului, în numele unității patrimoniale, reprezentată de fluxul bănesc de ieșire $R_3 \rightarrow U_3$ determină și o creștere a creanței față de unitatea patrimonială reprezentată de fluxul financiar amânat de intrare $R_4 \rightarrow U_4$.

Prin plata pe care banca o face furnizorului unității patrimoniale fluxul amânat de ieșire (din cadrul unității patrimoniale) este practic anulat, luând naștere însă un alt flux financiar amânat de ieșire, în raporturile cu banca și un flux financiar de intrare reprezentând suma contractată ca împrumut cu care se plătește contravaloarea materiilor prime, direct de către bancă. Aceste fluxuri se regăsesc în contabilitatea unității patrimoniale ca o debitare a contului „Furnizori” și o creditare a contului „Credite bancare”.

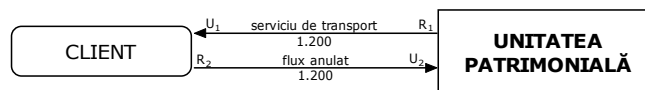
• Operațiunea nr. 6 prin care se înregistrează consumul de energie electrică.

Operațiunea dă naștere unui flux real de intrare $R_1 \rightarrow U_1$ aferent energiei consumate și unui flux financiar amânat de ieșire $R_2 \rightarrow U_2$, reprezentând datoria față de furnizor. Aceste fluxuri se regăsesc în contabilitatea unității patrimoniale determinând debitarea contului „Cheltuieli cu energia și apă” și creditarea contului „Furnizori” cu aceeași sumă, 800 lei.



• Operațiunea nr. 7 prin care unitatea patrimonială facturează un serviciu de transport.

Operațiunea dă naștere unui flux real de ieșire $R_1 \rightarrow U_1$, reprezentând serviciul de transport și unui flux financiar amânat de intrare $R_2 \rightarrow U_2$, reprezentând creanța față de client. Aceste fluxuri se regăsesc în contabilitatea unității patrimoniale determinând debitarea contului „Clienți” și creditarea contului „Venituri din servicii prestate” cu aceeași sumă 1.200 lei.

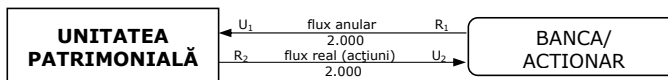


Privită prin prisma clientului, operațiunea dă naștere unui flux real de intrare $R_1 \rightarrow U_1$, reprezentând serviciul de transport și unui flux financiar amânat de ieșire $R_2 \rightarrow U_2$,

aferent datoriei față de furnizor (unitatea patrimonială), în contabilitatea clientului aceste fluxuri se concretizează prin debitarea contului „Cheltuieli cu servicii executate de terți” și creditarea contului „Furnizori”, cu aceeași sumă 1.200 lei.

• Operațiunea nr. 8 prin care unitatea patrimonială își mărește capitalul social acordând acțiuni băncii la care era datoare.

Operațiunea dă naștere unui flux financiar anulat de intrare $R_1 \rightarrow U_1$ corespunzător datoriei stinse față de bancă și unui flux real de ieșire $R_2 \rightarrow U_2$ aferent datoriei față de noul acționar (banca).



Văzute din punctul de vedere al băncii, fluxul anulat de ieșire $R_1 \rightarrow U_1$ este aferent scăderii creanței băncii în calitate de creditor pentru unitatea patrimonială. Fluxul real de intrare $R_2 \rightarrow U_2$ corespunde creșterii creanței băncii în calitate de acționar al unității patrimoniale.

Aceste fluxuri se regăsesc în contabilitatea unității patrimoniale determinând debitarea contului „Credite bancare” și creditarea contului „Capital social” cu aceeași sumă, 2.000 lei.

• Operațiunea nr. 9 prin care o parte a rezervelor se integrează în capitalul social. Operațiunea dă naștere unor fluxuri intrapatrimoniale, ceea ce le face foarte greu de reprezentat grafic. Un flux intrapatrimonial nu are în contrapartidă un alt flux de aceeași importanță, dar de sens contrar.

Rezervele în calitatea lor de resurse (R) sunt folosite la majorarea capitalului social (U), în contabilitate are loc debitarea contului „Rezerve” și creditarea contului „Capital social” cu 1.600 lei.

6.2.7. Analiza contabilă a operațiilor economice

NECESITATEA ANALIZEI CONTABILE

Prin analiză în general se înțelege cercetarea în mod distinct a fiecărui element component al unui întreg.

Analiza contabilă prezintă o importanță deosebită în practică, deoarece ea asigură înregistrarea operațiilor economice numai cu ajutorul acelor conturi care corespund conținutului economic al acestora.

Analiza presupune cercetarea fiecărei operațiuni și tranzacții economice pe baza documentelor justificative, în vederea deducerii conturilor care se debitează și a conturilor care se creditează (corespondența conturilor). Scopul final al analizei contabile îl reprezintă întocmirea formulei contabile.

ETAPELE ANALIZEI CONTABILE

Analiza contabilă presupune parcurgerea unor etape strict succesive:

1. *Determinarea naturii operațiunii economice*

În această etapă se citește cu atenție documentul justificativ în care este înscrisă operația economică ce a avut loc. Pentru a deduce ce fel de operație economică este înscrisă în document, trebuie să se cunoască foarte bine elementele patrimoniului precum și specificul activității unității patrimoniale respective, aceasta deoarece în documente se regăsesc denumirile concrete ale acestora cum sunt: stofă, ață, cărămidă, ciment, fier beton, clește patent, strung etc. Deci, se va stabili operația economică care a avut loc: o intrare de materii prime, consum de materiale auxiliare, încasări, plăți etc.

2. *Determinarea influenței operațiunii economice asupra poziției financiare și a performanțelor*

În această etapă se stabilește în care dintre cele nouă tipuri de modificări ale patrimoniului și rezultatelor se încadrează, după care se deduce concret ce element patrimonial și/sau categorie de venituri și cheltuieli se modifică, în ce sens (creștere sau micșorare) și cu ce sumă. Se precizează și modul de reflectare în Bilanț și Contul de profit și pierdere.

3. *Stabilirea conturilor corespondente*

După ce în etapa precedentă se stabilesc elementele patrimoniale și categoriile de venituri și cheltuieli care s-au modificat, în această etapă se stabilesc conturile utilizate pentru fiecare element patrimonial și pentru fiecare categorie de venit sau cheltuială. Această etapă impune persoanelor care lucrează în contabilitate să cunoască toate conturile utilizate pentru toate elementele patrimoniale (inclusiv conturile de cheltuieli și venituri).

4. *Aplicarea regulilor de funcționare ale conturilor*

Cunoscând conturile corespondente, în această etapă se aplică cele două reguli generale de funcționare a conturilor la cazurile particulare, adică pentru fiecare cont corespondent în parte.

5. *Întocmirea formulei contabile*

La finalul analizei contabile, corespondența conturilor se redactează într-un anumit fel, care se numește formulă contabilă.

EXEMPLUL Nr. 7

S.C. „X” S.R.L. recepționează cu factură în data de 5.03.200N, materii prime de la un furnizor în valoare de 1.000 lei, care se amână la plată.

Analiza contabilă:

Etapa 1: Recepționat materii prime de la furnizori, amânate la plată.

Etapa a 2-a: Are loc o operație economică care generează modificări în volumul activelor și pasivelor în sensul creșterii, respectiv o creștere a stocului de materii prime cu suma de 1.000 lei, concomitent cu o creștere a datoriilor față de furnizori cu aceeași sumă.

Etapa a 3-a: Conturile corespondente sunt: 301 „Materii prime” și 401 „Furnizori”.

Etapa a 4-a: Aplicarea regulilor de funcționare ale conturilor.

● Contul **301 „Materii prime”** este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a stocului de materii prime, contul se debitează cu suma de 1.000 lei.

● Contul **401 „Furnizori”** este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriilor față de furnizori, contul se creditează cu suma de 1.000 lei.

Etapă a 5-a: Formula contabilă:

		×		
1.000	301 „Materii prime”	=	401 „Furnizori”	1.000
		×		

Remarcă:

Majoritatea operațiilor economice se supun rigorilor analizei contabile. Există și operații economice care nu se supun rigorilor acestora. Acestea sunt excepții și se vor întâlni în activitatea practică.

6.2.8. Formula contabilă

Formula contabilă este modalitatea de prezentare grafică a fiecărei operațiuni reflectată în conturile corespondente pe baza dublei înregistrări, sub forma unei egalități valorice.

Formula contabilă cuprinde următoarele componente:

- **contul corespondent care se debitează**, scris întotdeauna în partea stângă a egalității deoarece debitul se găsește în stânga contului;
- **contul corespondent care se creditează**, scris întotdeauna în partea dreaptă a egalității deoarece creditul se găsește în dreapta contului;
- **semnul „=”** care semnifică legătura dintre conturile corespondente;
- **sume** înscrise în conturile corespondente, care reprezintă valoarea operației economice înregistrată în conturi.

Formula contabilă poate fi scrisă în mai multe variante, în funcție de normele în vigoare ale fiecărei țări.

Astfel, dacă luăm exemplul de la subcapitolul precedent unde am întocmit o formulă contabilă pentru operația economică de recepționare a unor materii prime primite de la furnizori, amânate la plată, am scris formula contabilă:

		×		
1.000	301 „Materii prime”	=	401 „Furnizori”	1.000
④	①	③	②	④
		↑	↑	

În această formulă se observă cele patru componente ale ei descrise mai sus.

Formula contabilă se mai poate scrie și sub forma:

	×		
301 „Materii prime”	=	401 „Furnizori”	1.000
	×		

sau:

301 „Materii prime”	×	=	401 „Furnizori”	1.000

respectiv:

Debit 301 „Materii prime”	×	1.000
Credit 401 „Furnizori”	×	1.000

Dacă la elementele formulei contabile de mai sus, se adaugă și alte componente cum sunt: data la care a avut loc operația economică, documentul care stă la baza operației economice și explicația descriptivă a operației economice, obținem **articolul contabil**.

Formulele contabile se pot clasifica din mai multe puncte de vedere. Astfel:

A. În funcție de numărul conturilor corespondente, sunt: formule contabile simple, formule contabile complexe și formule contabile compuse.

a) Formulele contabile simple se întâlnesc ori de câte ori se înregistrează în contabilitate operații economice care generează modificări numai în două elemente patrimoniale, numite simple.

Un exemplu de formulă contabilă simplă este cea prezentată mai sus, care cuprinde un singur cont corespondent care se debitează și un singur cont corespondent care se creditează.

b) Formulele contabile complexe se întâlnesc atunci când se înregistrează în contabilitate operații economice care generează modificări în mai mult decât două elemente patrimoniale. Ele se prezintă în două variante:

1) Cu un singur cont corespondent care se debitează și două sau mai multe conturi corespondente care se creditează.

EXEMPLUL Nr. 7

Dacă se achită datorii față de furnizori în sumă de 1.800 lei, din care 1.500 din disponibilitățile păstrate în conturi curente la bănci și 300 în numerar (aflat în casieria proprie), se întocmește formula contabilă:

401 „Furnizori”	×	=	%	1.800
			512 „Conturi curente la bănci”	1.500
			531 „Casa în lei”	300

2) Cu un singur cont corespondent care se creditează și două sau mai multe conturi corespondente care se debitează.

EXEMPLUL Nr. 8

Dacă se recepționează de la furnizori materii prime în valoare de 4.000 și obiecte de inventar în valoare de 1.000 lei, se întocmește formula contabilă:

	×		
301 „Materii prime”	=	401 „Furnizori”	5.000
303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”			4.000
	×		1.000

Remarcă: Semnul „/” se citește următoarele, indicând după el două sau mai multe conturi care se debitează, respectiv se creditează.

c) **Formulele contabile compuse** au două sau mai multe conturi corespondente care se debitează și două sau mai multe conturi corespondente care se creditează. Prezintă inconvenientul că nu se poate realiza o corespondență clară între conturi și sumele aferente lor. Utilizarea acestor formule contabile nu este admisă în țara noastră.

EXEMPLUL Nr. 9

Dacă o unitate patrimonială primește de la același furnizor materii prime în valoare de 500 lei și mijloace de transport în valoare de 50.000 lei, amânate la plată, se întocmește formula contabilă:

	×		
2133 „Mijloace de transport”	=	404 „Furnizori de imobilizări”	50.000
301 „Materii prime”		401 „Furnizori”	500
	×		

B. După scopul pentru care se întocmesc:

- formule contabile întocmite conform normelor și instrucțiunilor de aplicare a planului de conturi, deci normale, corecte.
- formule contabile de corectare, numite și de stornare.

Formulele contabile de corectare sau de stornare pot fi: de stornare în negru și de stornare în roșu.

1. **Formulele de stornare în negru** presupun inversarea formulei contabile eronată întocmită și întocmirea formulei contabile corecte. Exemplu:

EXEMPLUL Nr. 10

La operația economică de recepționare a materiilor prime de la furnizori, amânate la plată, în valoare de 1.000 lei s-a întocmit formula contabilă eronată:

1.000	345 „Produse finite”	×	401 „Furnizori”	1.000
		×		

Se inversează această formulă contabilă:

1.000	401 „Furnizori”	×	345 „Produse finite”	1.000
		×		

după care se întocmește formula contabilă corectă:

1.000	301 „Materii prime”	×	401 „Furnizori”	1.000
		=		
		×		

În conturi, situația se prezintă în felul următor:

345 „Produse finite”		401 „Furnizori”		301 „Materii prime”	
C	D	C	D	C	D
1.000		1.000			
	1.000		1.000		
		1.000		1.000	
1.000	Rc	2.000	Rd	1.000	Sf
0	1.000		1.000	1.000	

unde: Rd – rulaj debitor, Rc – rulaj creditor, Sf – sold final.

Analizând informațiile oferite de conturi constatăm:

● Contul 345 „Produse finite” are un rulaj debitor de 1.000 lei, care ar reprezenta o intrare de produse finite de la furnizori și un rulaj creditor tot de 1.000 lei, care ar reprezenta ieșiri de produse finite cu această valoare. În realitate nu a avut loc nici o intrare și nici ieșire de produse finite. Această situație reprezintă unul din dezavantajele stornării în negru, deoarece generează rulaje nereale ale unor conturi.

● Contul 401 „Furnizori” are un rulaj creditor de 2.000 lei, ceea ce înseamnă că au avut loc creșteri de datorii față de furnizori cu această sumă. Iar rulajul debitor de 1.000 lei reprezintă achitări de datorii față de furnizori, în realitate a avut loc o creștere de datorii față de furnizori numai cu suma de 1.000 lei, reprezentând materiile prime recepționate, fără a se achita datoriile.

Din exemplu de mai sus rezultă dezavantajele stornării în negru, și anume:

- apar rulaje ale conturilor care sunt denaturate;
- apar corespondențe nereale între conturi.

Cu toate aceste dezavantaje, stornarea în negru se recomandă la operațiile economice cu activele bănești.

2. Formulele contabile de stornare în roșu au fost concepute pentru a înlătura dezavantajele stornării în negru. Acest tip de stornare presupune întocmirea unei noi formule contabile eronate, dar cu sumele scrise cu o culoare roșie sau, în lipsa acesteia, cu sumele scrise în chenar. Acest lucru se explică prin faptul că orice sumă înscrisă în cont cu culoarea roșie sau în chenar se scade, fiind cu semnul minus și prin aceasta se anulează rulajele nereale.

EXEMPLUL Nr. 11

Presupunând același exemplu de la stornare în negru când, recepționarea de materii prime de la furnizori, amânate la plată s-a înregistrat eronat cu formula:

1.000	345 „Produse finite”	×	401 „Furnizori”	1.000
		=		
		×		

Se mai redactează aceeași formă contabilă, dar cu sumele în chenar, astfel:

		x		
1.000	345 „Produse finite”	=	401 „Furnizori”	1.000
		x		

după care se întocmește formula contabilă corectă:

		x		
1.000	301 „Materii prime”	=	401 „Furnizori”	1.000
		x		

În conturi situația se prezintă în felul următor:

345 „Produse finite”				401 „Furnizori”				301 „Materii prime”			
D		C		D		C		D		C	
	1.000					1.000					
	1.000					1.000					
						1.000				1.000	
Rd	ø	Rc	ø	Rd	ø	Rc	1.000	Rd	1.000	Rc	ø
TSd	ø	TSc	ø	TSd	ø	TSc	1.000	TSd	1.000	TSc	ø
								Sfd	1.000		

Se observă că prin această stornare nu mai apar rulajele anormale ale conturilor.

Remarcă: În contabilitate sunt și cazuri când există sume înscrise cu culoarea roșie sau în chenar, dar nu reprezintă stornări. Acestea sunt diferențe dintre costurile de achiziție sau de producție standard și cele efective.

Formulele contabile se pot redacta direct pe fiecare document justificativ sau pe documente centralizatoare. Această operație se numește „contare”. În lipsa documentelor justificative contarea se realizează pe un document distinct numit „**Notă de contabilitate**”. Acest document se întocmește de regulă pentru corectarea unor erori de înregistrare, pentru închiderea conturilor de cheltuieli și venituri, pentru repartizarea diferențelor de preț etc.

6.2.9. Evidența cronologică și sistematică realizată cu ajutorul conturilor

6.2.9.1. Înregistrarea cronologică a operațiunilor și a tranzacțiilor în Registrul-Jurnal

Formulele contabile care descriu o operațiune sau tranzacție sunt consemnate în Registrul-Jurnal. Criteriul care stă la baza ordonării operațiunilor în Registrul-Jurnal este cronologia acestora, succesiunea derulării lor în timp.

Așa cum s-a văzut până aici, înregistrarea operațiunilor și a tranzacțiilor, ca formule contabile, se poate face direct în conturi. Înregistrarea direct în conturi ar prezenta cel puțin următoarele inconveniente¹⁰:

- identificarea cu greutate a unor operațiuni individuale;
- descoperirea cu dificultate a erorilor, mai ales a celor de imputare.

10 Belverd E. Needles și colab., „Principiile de bază ale contabilității”, ediția a V-a, Editura Arc – Chișinău, 2001, pag.67

Registrul Jurnal, cuprinzând și detaliile referitoare la cele șase operațiuni poate fi reprezentat astfel:

Registrul-Jurnal

Nr. crt	Data înreg.	Document (fel, nr., dată)	Explicații	Simbol conturi		Suma	
				Debitoare	Creditoare	Debitoare	creditoare
1	02.03	Bon de consum nr.1/02.03.	Consum materii prime	601	301	490	490
2	04.03.	Factura nr.1/04.03.	Achiziție materii prime	301	401	1.600	1.600
3	06.03	Ordin de plată nr.1/06.03	Achitare datorii furnizori	401	5121	2.000	2.000
4	08.03	Factura nr.2/08.03	Achiziție materii prime	301	401	2.300	2.300
5	09.03	Bon de consum nr.2/09.03	Consum materii prime	601	301	2.500	2.500
6	10.03	Chitanța nr.1/10.03	Achitare datorii furnizori	401	5311	1.400	1.400
De raportat /Total						10.290	10.290

6.2.9.2. Sistematizare datelor în Registrul Cartea Mare

Dacă Registrul-Jurnal surprinde detaliile fiecărei operațiuni, indiferent de natura elementelor modificate, sistematizarea, cu ajutorul Registrului Cartea Mare, permite actualizarea fiecărui cont. Astfel pentru fiecare element al poziției financiare sau de natura veniturilor sau a cheltuielilor, se deschide un cont distinct. Toate mișcările, care au loc în urma operațiunilor și a tranzacțiilor și sunt consemnate inițial în Registrul-Jurnal ulterior sunt sistematizate în funcție de natura lor în conturi deschise pentru fiecare element, sub forma unor **fișe de cont**.

Ansamblul fișelor de cont, deschise pentru fiecare element formează Registrul Cartea Mare sau ceea ce generic se numește Evidență Sistematică.

Transferul informațiilor din fiecare articol din Registrul-Jurnal în fișele de cont corespunzătoare se numește *sistematizare*.

În sistematizarea informației contabile din Registrul-Jurnal în Registrul Cartea Mare, operează două criterii:

- 1.natura modificărilor produse de fiecare operațiune sau tranzacție (criteriul naturii modificărilor);
- 2.ordinea producerii operațiunilor și a tranzacțiilor (criteriul cronologic).

Sistematizarea constă în preluarea fiecărei sume din coloana „Sume Debitoare” și „Sume Creditoare”, din Registrul-Jurnal în coloana „Debit” respectiv „Credit” a contului corespunzător pentru care există deschisă fișa de cont în Registrul Cartea Mare.

Fișele de cont care formează Registrul Cartea Mare, în timp, au evoluat, în strânsă legătură cu progresul științei și al practicii contabile.

EXEMPLUL Nr. 13

Forma grafică bilaterală a contului „Materii prime” este prezentată în figura nr.20.

Date generale			Sume	Date generale			Sume
Data	Doc.	Explicații		Data	Doc.	Explicații	
1.03	Inv.	Existent inițial	1.200	2.03.	Bon c.	Consum materii prime	490
4.03	Fact.1	Recepționat materii prime	1.600	9.03	Bon c.	Consum materii prime	2.500
8.03	Fact.2	Recepționat materii prime	2.300			RULAJ CREDITOR (Rc)	2.990
		RULAJ DEBITOR (Rd)	3.900			Total sume creditoare (TSc)	2.990
		Total sume debitoare (TSd)	5.100				

Figura nr. 20: Forma grafică bilaterală a contului „Materii prime”

Sold final = Total sume debitoare – Total sume creditoare = 5.100 – 2.990 = 2.110

Forma grafică unilaterală a contului „Materii prime” este prezentată în figura nr. 21.

Date generale			Debit	Credit	Sold
Data	Doc.	Explicații			
1.03	Inv.	Existent inițial	1.200	-	1.200
2.03	Bon c. 1	Consum materii prime	-	490	710
4.03	Fact. 1	Recepționat materii prime	1.600	-	2.310
8.03	Fact. 2	Recepționat materii prime	2.300	-	4.610
9.03	Bon c. 2	Consum materii prime	-	2.500	2.110
		RULAJ	3.900	2.990	-
		Total sume	5.100	2.990	2.110

Figura nr. 21: Forma grafică unilaterală a contului „Materii prime”

Forma grafică unilaterală a contului 401 „Furnizori” este prezentată în figura nr.22.

Date generale			Debit	Credit	Sold
Data	Doc.	Explicații			
1.03	Inv.	Existent inițial	-	1.400	1.400
4.03	Fact. 1	Recepționat materii prime	-	1.600	3.000
6.03	O.p.1	Achitat datorii	2.000	-	1.000
8.03	Fact. 2	Recepționat materii prime	-	2.300	3.300
10.03	Ch. 2	Achitat datorii	1.400	-	1.900
		RULAJ	3.400	3.900	-
		Total sume	3.400	5.300	1.900

Figura nr. 22: Forma grafică unilaterală a contului „Furnizori”

Forma grafică bilaterală a contului 401 „Furnizori” este prezentată în figura nr.23.

Date generale			Sume	Date generale			Sume
Data	Doc.	Explicații		Data	Doc.	Explicații	
6.03	O.p. 1	Achitat datorii	2.000	1.03.	Inv.	Sold inițial	1.400
10.03	Ch.2	Achitat datorii	1.400	4.03	Fact.	Recepționat materii prime	1.600
		RULAJ DEBITOR (Rd)	3.400	8.03	Fact.	Recepționat materii prime	2.300
		Total sume debitoare (TSd)	3.400			RULAJ CREDITOR (Rc)	3.900
						Total sume creditoare (TSc)	5.300

Figura nr. 23: Forma grafică bilaterală a contului „Furnizori”

Deși forma grafică bilaterală nu se mai utilizează în practica contabilă, am dorit să exemplificăm pentru a vedea de unde a apărut forma grafică didactică întâlnită în toate manualele și cursurile de contabilitate, și anume forma literei „T”, astfel:

Denumire și simbol	
Debit	Credit

Totuși, în învățarea contabilității, datorită simplității sale este utilizată și recomandată. Uneori și practicienii utilizează forma bilaterală simplificată, atunci când recurg la raționamente de complexitate mai ridicată.

6.2.10. Clasificarea conturilor

Clasificarea conturilor se poate face având în vedere mai multe criterii, fiecare din ele dă posibilitatea să cunoaștem trăsăturile caracteristice și comune ale acestora.

În literatura și practica contabilă au apărut, în decursul timpului, o varietate de clasificări ale conturilor în funcție de criterii diferite.

Astfel, Luca Paciolo clasifică conturile, după modul și ordinea în care sunt studiate și folosite în contabilitate, în conturi de valori, conturi de persoane, conturi de cheltuieli și venituri și conturi de rezultate.

Girolamo Cardano în 1501 și Domenico Mauzoni în 1534 au împărțit conturile în doua grupe: conturi deschise pentru mișcarea bunurilor (conti morti) și conturi deschise pentru înregistrarea raporturilor juridice ale persoanelor (conti vivi).

Giuseppe Ludovico Crippa arată că, încă din anul 1838 contabilitatea în partidă dublă prezintă particularitatea de a înregistra simultan modificările substanței și

modificările patrimoniului net, cu cele două grupe principale de conturi: conturi particulare (ale bunurilor și persoanelor) și conturi generale (ale proprietarilor). La finele secolului al XVIII-lea a apărut o altă clasificare, întâlnită la mai mulți autori printre care Matheiu de la Porte, Abraham Graaf și alții, care au împărțit conturile în trei grupe și anume: conturile proprietarului (Capital, Profit și pierdere, Cheltuieli generale); conturile de bunuri sau de valori (Mărfuri, Casa, Efecte de primit și Efecte de plată) și conturi de persoane sau de corespondenți (Debitori, Creditori, Clienți, Furnizori etc.)

Este interesantă clasificarea făcută de francezul Coffy în lucrarea prezentată în anul 1834 Academiei franceze „La tenue des livres à parties doubles”, în conturi de valori reale (materiale și personale) și conturi de valori raționale (abstracte).

Tot în Franța, Eugene Leautey, grupează conturile în ordinea naturală în care se succed faptele economice în vederea producției și a schimbului în:

- Conturile capitalului inițial;
- Conturile de valori imobilizate, disponibile și angajate care servesc la determinarea costului producției;
- Conturile de persoane;
- Conturile de rezultate.

După cum se poate constata din clasificările de mai sus, în clasificarea conturilor s-au avut în vedere criterii materiale, criterii juridice și criterii mixte. De aici au rezultat și teoriile conturilor.

În țara noastră au fost îmbrățișate toate aceste criterii de clasificare, preluate de la autorii occidentali, până în anul 1948-1950 când a avut loc introducerea sistemului sovietic de organizare a contabilității.

Principalele criterii în funcție de care se pot clasifica conturile sunt:

1. funcția contabilă
2. sfera de cuprindere
3. conținutul economic.

1. **După funcția contabilă** conturile se clasifică în **conturi de activ** și **conturi de pasiv**. Am prezentat deja că, având în vedere momentul final al unei perioade de gestiune conturile se împart numai în cele două clase de conturi dar, în cursul perioadelor de gestiune apar și conturi bifuncționale.

2. **După sfera de cuprindere** sunt conturi **sintetice** și **analitice**.

• **Conturile sintetice** sunt utilizate pentru grupe sau categorii omogene ale elementelor patrimoniale, din punct de vedere al conținutului lor. Pentru agenții economici din România există conturi sintetice de gradul I și conturi sintetice de gradul II.

Conturile sintetice de gradul I sunt simbolizate cu trei cifre și sunt utilizate de către unitățile patrimoniale mici și mijlocii.

Conturile sintetice de gradul II, sunt simbolizate cu patru cifre și sunt utilizate obligatoriu de către agenții economici mari.

• **Conturile analitice** sunt dezvoltătoare ale conturilor sintetice și nu au un caracter de obligativitate. Deci, ele se deschid facultativ, diferit de la o unitate la altă unitate, în funcție de necesitățile de informare ale factorilor de decizie

Ele sunt o detaliere a conturilor sintetice de gradul I operaționale sau a celor sintetice de gradul II.

Pentru exemplificarea clasificării conturilor în funcție de sfera de cuprindere redăm o situație pornind de la clasa a doua a planului de conturi.

Detalierea pe niveluri a imobilizărilor se poate realiza în felul următor¹¹:

Clasa (1 cifră)	Grupe (2 cifre)	Conturi sintetice de gradul I (3 cifre)	Conturi sintetice de gradul II (4 cifre)	Conturi analitice (cel puțin 5 cifre)
2. IMOBILIZĂRI	20 Imobilizări necorporale	211 Terenuri	2111 Terenuri	2111.01 Teren „A” 2111.02 Teren „B” 2111.03 Teren „C”
			2112 Amenajări de terenuri	212.01 Hală „A” 212.02 Atelier reparații
	21 Imobilizări corporale	212 Construcții		

Figura nr.24: Nivelurile de detaliere a conturilor

În funcție de etaloanele informaționale utilizate **conturile analitice** sunt:

- cantitativ – valorice
- valorice

Conturile analitice cantitativ – valorice se utilizează pentru conturile de imobilizări corporale și stocuri.

Conturile analitice valorice se utilizează pentru restul conturilor care necesită dezvoltarea în analitice, cum sunt: conturile de creanțe, active bănești, capitaluri, datorii etc.

3. **După conținutul economic** conturile se împart în:

- conturi deschise pentru active;
- conturi deschise pentru pasive;
- conturi de cheltuieli;
- conturi de venituri.
- conturi de gestiune;
- conturi în afara bilanțului.

Conturile deschise pentru active și pasive se numesc **conturi bilanțiere** deoarece soldurile lor la finele unor perioade de gestiune oferă posibilitatea întocmirii bilanțului. Acestea se mai numesc și conturi de situație prin aceea că reflectă o situație existentă la un moment dat (a patrimoniului).

Conturile de cheltuieli și venituri se mai numesc **conturi de rezultate** deoarece, pe baza datelor înscrise în acestea, la finele unor perioade de gestiune se determină rezultatele financiare. Aceste conturi se pot prezenta schematic așa cum s-a arătat, astfel:

CONTURI DE CHELTUIELI	CONTURI DE VENITURI
Cheltuieli pentru exploatare	Venituri din exploatare
Cheltuieli financiare	Venituri financiare
Cheltuieli extraordinare	Venituri extraordinare
Cheltuieli cu impozitul pe profit	

Conturile de gestiune sunt utilizate de către contabilitatea de gestiune.

11 Matîș D. și colectiv, Op.cit., pag.215-216.

Conturile în afara bilanțului reflectă elemente care nu aparțin entității. Se mai numesc și conturi speciale, nereflectând nici un element care se regăsește în bilanț sau contul de profit și pierderi.

Schema de clasificare a conturilor în funcție de conținutul economic este redată mai jos.

Tabelul nr.6
SCHEMA DE CLASIFICARE A CONTURILOR DUPĂ CONȚINUTUL ECONOMIC

Poz. fin.	Clasa	GRUPA	CONTURI SINTETICE DE GRADUL I		CONTURI SINTETICE DE GRADUL II		Fct. Cont.
			Simbol	DENUMIREA CONTURILOR	Simbol	DENUMIREA CONTURILOR	
ACTIVE	IMOBILIZATE	20. IMOBILIZĂRI NECORPORALE	201	Cheltuieli de constituire			A
			203	Cheltuieli de dezvoltare			A
			205	Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare			A
			207	Fond comercial	2071 2075	Fond comercial pozitiv Fond comercial negativ	A P
			208	Alte immobilizări necorporale			A
		21. IMOBILIZĂRI CORPORALE	211	Terenuri și amenajări de terenuri	2111 2112	Terenuri Amenajări de terenuri	A A
			212	Construcții			A
			213	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații	2131 2132 2133 2134	Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru) Aparate și instalații de măsurare, control și reglare Mijloace de transport Animale și plantații	A A A A
			214	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale			A
		22. IMOBILIZĂRI CORPORALE ÎN CURS DE APROVIZIONARE	223	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații în curs de aprovizionare			A
			224	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale în curs de aprovizionare			A
		23. IMOBILIZĂRI ÎN CURS	231	Imobilizări corporale în curs de execuție			A
			232	Avansuri acordate pentru immobilizări corporale			A
			233	Imobilizări necorporale în curs de execuție			A
			234	Avansuri acordate pentru immobilizări necorporale			A
		26. IMOBILIZĂRI FINANCIARE	261	Acțiuni deținute la entitățile afiliate			A
			263	Interese de participare			A
			264	Titluri puse în echivalență			A
			265	Alte titluri immobilizate			A
			267	Creanțe immobilizate	2671 2672 2673 2674 2675 2676 2678 2679	Sume datorate de entitățile afiliate Dobânda aferentă sumelor datorate de entitățile afiliate Creanțe legate de interesele de participare Dobânda aferentă creanțelor legate de interesele de participare Împrumuturi acordate pe termen lung Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung Alte creanțe immobilizate Dobânzi aferente altor creanțe immobilizate	A A A A A A A A

Poz. fin.	Clasă	GRUPA	CONTURI SINTETICE DE GRADUL I		CONTURI SINTETICE DE GRADUL II		Fct. Cont.
			Simbol	DENUMIREA CONTURILOR	Simbol	DENUMIREA CONTURILOR	
ACTIVE	IMOBILIZATE	CONTURI RECTIFICATIVE DE IMOBILIZĂRI 28. AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE	280	Amortizări privind imobilizările necorporale	2801 2803 2805 2807 2808	Amortizarea cheltuielilor de constituire Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare Amortizarea fondului comercial Amortizarea altor imobilizări necorporale	P P P P P
			281	Amortizări privind imobilizările corporale	2811 2812 2813 2814	Amortizarea amenajărilor de terenuri Amortizarea construcțiilor Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor Amortizarea altor imobilizări corporale	P P P P
		29. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR	290	Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale	2903 2905 2907 2908	Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare Ajustări pentru deprecierea fondului comercial Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale	P P P P
			291	Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale	2911 2912 2913 2914	Ajustări pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor de terenuri Ajustări pentru deprecierea construcțiilor Ajustări pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale	P P P P
			293	Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție	2931 2933	Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuție	P P
			296	Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	2961 2962 2963 2964 2965 2966 2968	Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor datorate de entitățile afiliate Ajustări pentru pierderea de valoare a creanțelor legate de interesele de participare Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanțe imobilizate	P P P P P P P
		30. STOCURI DE MATERII PRIME ȘI MATERIALE	301	Materii prime			A
			302	Materiale consumabile	3021 3022 3023 3024 3025 3026 3028	Materiale auxiliare Combustibili Materiale pentru ambalat Piese de schimb Semințe și materiale de plantat Furaje Alte materiale consumabile	A A A A A A A
			303	Materiale de natura obiectelor de inventar			A
			321 322 323 326 327 328	Materii prime în curs de aprovizionare Materiale consumabile în curs de aprovizionare Materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare Animale în curs de aprovizionare Mărfuri în curs de aprovizionare Ambalaje în curs de aprovizionare			A A A A A A
ACTIVE	CIRCULANTE	CLASA 3 - CONTURI DE STOCURI					

Poz. fin.	Clasa	GRUPA	CONTURI SINTETICE DE GRADUL I		CONTURI SINTETICE DE GRADUL II		Fct. Cont.
			Simbol	DENUMIREA CONTURILOR	Simbol	DENUMIREA CONTURILOR	
ACTIVE CIRCULANTE	CLASA 3 - CONTURI DE STOCURI ȘI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE	33. PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE	331 332	Produce în curs de execuție Servicii în curs de execuție			A A
		34. PRODUSE	341 345 346	Semifabricate Produce finite Produce reziduale			A A A
		35. STOCURI AFLATE LA TERȚI	351 354 356 357 358	Materii și materiale aflate la terți Produce aflate la terți Animale aflate la terți Mărfuri aflate la terți Ambalaje aflate la terți			A A A A A
		36. ANIMALE	361	Animale și păsări			A
		37. MĂRFURI	371	Mărfuri			A
		38. AMBALAJE	381	Ambalaje			A
		CONTURI RECTIFICATIVE DE STOCURI DIFERENȚE DE PREȚ	308 348 368 378 388	Diferențe de preț la materii prime și materiale Diferențe de preț la produse Diferențe de preț la animale și păsări Diferențe de preț la mărfuri Diferențe de preț la ambalaje			A/P A/P A/P A/P A/P
		39. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ȘI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE	391	Ajustări pentru deprecierea materiilor prime			P
			392	Ajustări pentru deprecierea materialelor	3921	Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile	P
					3922	Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar	P
			393	Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție			P
			394	Ajustări pentru deprecierea produselor	3941	Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor	P
					3945	Ajustări pentru deprecierea produselor finite	P
					3946	Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale	P
			395	Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți	3951	Ajustări pentru deprecierea materiilor și materialelor aflate la terți	P
					3952	Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți	P
		3953			Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terți	P	
		3954			Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți	P	
		3956			Ajustări pentru deprecierea animalelor aflate la terți	P	
		396 397 398	Ajustări pentru deprecierea animalelor Ajustări pentru deprecierea mărfurilor Ajustări pentru deprecierea ambalajelor	3957	Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți	P	
				3958	Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți	P	
						P	
		CLASA 4 - CONTURI DE TERȚI	40. FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE	409	Furnizori - debitori	4091 4092	Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor Furnizori - debitori pentru prestări de servicii
	41. CLIENȚI ȘI CONTURI ASIILATE		411	Clienți	4111 4118	Clienți Clienți incerți sau în litigiu	A A
			413 418	Efecte de primit de la clienți Clienți – facturi de întocmit			A A
	42. PERSONAL ȘI CONTURI ASIMILATE		425 428	Avansuri acordate personalului Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul	4282	Alte creanțe în legătură cu personalul	A A
	43. ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURI ASIMILATE		438	Alte datorii și creanțe sociale	4382	Alte creanțe sociale	A

Poz. fin.	Cla-sa	GRUPA	CONTURI SINTETICE DE GRADUL I		CONTURI SINTETICE DE GRADUL II		Fct. Cont.
			Simbol	DENUMIREA CONTURILOR	Simbol	DENUMIREA CONTURILOR	
ACTIVE	CIRCULANTE	44. BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ȘI CONTURI ASIMILATE	441	Impozitul pe profit/venit	4411 4418	Impozitul pe profit Impozitul pe venit	P P
			442	Taxa pe valoarea adăugată	4424 4426 4428	TVA de recuperat TVA deductibilă TVA neexigibilă	A A A/P
			445	Subvenții	4451 4452 4458	Subvenții guvernamentale Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții Alte sume primite cu caracter de subvenții	A A A
			448	Alte datorii și creanțe cu bugetul statului	4482	Alte Creanțe privind bugetul statului	A
		45. GRUP ȘI ACȚIONARI/ASOCIAȚII	451	Decontări între entitățile afiliate	4511 4518	Decontări între entitățile afiliate Dobânzi aferente decontărilor între entitățile aferente	A/P A/P
			453	Decontări privind interesele de participare	4531 4538	Decontări privind interesele de participare Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare	A/P A/P
			456	Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul			A/P
			458	Decontări din operații în participație	4582	Decontări din operații în participație – activ	A
		46. DEBITORI ȘI CREDITORI DIVERȘI	461	Debitori diverși			A
		47. CONTURI DE SUBVENȚII, REGULARIZARE ȘI ASIMILATE	473	Decontări din operații în curs de clarificare			A/P
		48. DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂȚII	481	Decontări între unitate și subunități			A/P
			482	Decontări între subunități			A/P
		CONTURI RECTIFICATIVE DE CREANȚE 49. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR	491	Aju stări pentru deprecierea creanțelor – clienți			P
			495	Ajustări pentru deprecierea creanțelor – decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații			P
			496	Ajustări pentru deprecierea creanțelor – debitori diverși			P
	CLASA 5 - CONTURI DE TREZORERIE	50. INVESTIȚII PE TERMEN SCURT	501	Acțiuni deținute la entitățile afiliate			A
			505	Obligațiuni emise și răscumpărate			A
			506	Obligațiuni			A
			508	Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate	5081 5088	Alte titluri de plasament Dobânzi la obligațiuni și titluri de amplasament	A A
		51. CONTURI LA BĂNCI	511	Valori de încasat	5112 5113 5114	Cecuri de încasat Efecte de încasat Efecte remise spre scontare	A/P A A
			512	Conturi curente la bănci	5121 5124 5125	Conturi la bănci în lei Conturi la bănci în valută Sume în curs de decontare	A A A
			518	Dobânzi	5187	Dobânzi de încasat	A
		53. CASA	531	Casa	5311 5314	Casa în lei Casa în valută	A A
			532	Alte valori	5321 5322 5323 5328	Timbre fiscale și postale Bilete de tratament și odihnă Tichete și bilete de călătorie Alte valori	A A A A
			541	Acreditiv	5411 5412	Acreditiv în lei Acreditiv în valută	A A
			542	Avansuri de trezorerie			A
		CONTURI RECTIFICATIVE DE TITLURI DE PLASAMENT ȘI ACTIVE BĂNEȘTI	509	Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt	5091 5092	Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt	P P

Poz. fin.	Clasă	GRUPA	CONTURI SINTETICE DE GRADUL I		CONTURI SINTETICE DE GRADUL II		Fct. Cont.
			Simbol	DENUMIREA CONTURILOR	Simbol	DENUMIREA CONTURILOR	
ACTIVE	CIRCULANTE	59. AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE	591	Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate			P
			595	Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate			P
			596	Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor			P
			598	Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate			P
		47. CONTURI DE SUBVENȚII, REGULARIZARE ȘI ASIMILATE	471	Cheltuieli înregistrate în avans			A
DATORII	CLASA 1 - CONTURI DE CAPITALURI	16. ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE	161	Împrumuturi din emisiuni și obligațiuni	1614	Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat	P
					1615	Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci	P
					1617	Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat	P
					1618	Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni	P
			162	Credite bancare pe termen lung	1621	Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență	P
					1622	Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență	P
					1623	Credite bancare externe guvernamentale	P
					1624	Credite bancare externe garantate de stat	P
					1625	Credite bancare externe garantate de bănci	P
					1626	Credite de la trezoreria statului	P
					1627	Credite bancare interne garantate de stat	P
			166	Datorii care privesc imobilizările financiare	1661	Datorii față de entitățile afiliate	P
					1662	Datorii față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare	P
			167	Alte împrumuturi și datorii asimilate			P
			168	Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate	1681	Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni	P
					1682	Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung	P
					1685	Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate	P
					1686	Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare	P
					1687	Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate	P
	CLASA 4 - CONTURI DE TERȚI	40. FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE	401	Furnizori			P
			403	Efecte de plătit			P
			404	Furnizori de imobilizări			P
			405	Efecte de plătit pentru imobilizări			P
			408	Furnizori - facturi nesosite			P
		41. CLIENȚI ȘI CONTURI ASIMILATE	419	Clienți - creditor			P
		42. PERSONAL ȘI CONTURI ASIMILATE	421	Personal - salarii datorate			P
			423	Personal - ajutoare materiale datorate			P
			424	Prime reprezentând participarea personalului la profit			P
			426	Drepturi de personal neridicate			P
			427	Rețineri din salarii datorate terților			P
			428	Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul	4281	Alte datorii în legătură cu personalul	P
		43. ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURI ASIMILATE	431	Asigurări sociale	4311	Contribuția unității și a personalului la asigurările sociale (analitice distincte)	P
					4312	Contribuția personalului la asigurările sociale	P
					4313	Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	P
					4314	Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate	P
			437	Ajutor de șomaj	4371	Contribuția unității la fondul de șomaj	P
					4372	Contribuția personalului la fondul de șomaj	P
		438	Alte datorii și creanțe sociale		4381	Alte datorii sociale	P

Poz. fin.	Clasa	GRUPA	CONTURI SINTETICE DE GRADUL I		CONTURI SINTETICE DE GRADUL II		Fct. Cont.
			Simbol	DENUMIREA CONTURILOR	Simbol	DENUMIREA CONTURILOR	
DATORII	CLASA 4 - CONTURI DE TERȚI	44. BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ȘI CONTURI ASIMILATE	441	Impozitul pe profit/venit			A/P
			442	Taxa pe valoare adăugată	4423 4427 4428	TVA de plată TVA colectată TVA neexigibilă**	P P A/P
			444	Impozitul pe venituri de natura salariilor			P
			446	Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate			P
			447	Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate			P
			448	Alte datorii și creanțe cu bugetul statului	4481	Alte datorii față de bugetul statului	P
		45. GRUP ȘI ACȚIONARI/ASOCIAȚII	451	Decontări între entitățile afiliate	4511 4518	Decontări între entitățile afiliate Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate	A/P A/P
			455	Sume datorate acționarilor/asociaților	4551 4558	Acționari/asociați – conturi curente Acționari/asociați - dobânzi la conturi curente	P P
			456	Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul			A/P
			457	Dividende de plată			P
			458	Decontări din operații în participație	4581	Decontări din operații în participație – pasiv	P
		46. DEBITORI ȘI CREDITORI DIVERȘI	462	Creditori diverși			P
		47. CONTURI DE SUBVENȚII, REGULARIZARE ȘI ASIMILATE	472	Venituri înregistrate în avans			A/P
			473	Decontări din operații în curs de clarificare			P
			475	Subvenții pentru investiții	4751 4752 4753 4754 4758	Subvenții guvernamentale pentru investiții Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții Donatii pentru investiții Plusuri de inventar de natura imobilizărilor Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții	P P P P P
		48. DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂȚII	481 482	Decontări între unitate și subunități Decontări între subunități			A/P A/P
	CLASA 5	51. CONTURI LA BĂNCI	518	Dobânzi	5186	Dobânzi de plătit	P
			519	Credite bancare pe termen scurt	5191 5192 5193 5194 5195 5196 5198	Credite bancare pe termen scurt Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență Credite externe guvernamentale Credite externe garantate de stat Credite externe garantate de bănci Credite de la trezoreria statului Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt	P P P P P P P
		15. PROVIZIOANE	151	Provizioane	1511 1512 1513 1514 1515 1516 1518	Provizioane pentru litigii Provizioane pentru garanții acordate clienților Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea Provizioane pentru restructurare Provizioane pentru pensii și obligații similare Provizioane pentru impozite Alte provizioane	P P P P P P P

Poz. fin.	Clasa	GRUPA	CONTURI SINTETICE DE GRADUL I		CONTURI SINTETICE DE GRADUL II		Fct. Cont.
			Simbol	DENUMIREA CONTURILOR	Simbol	DENUMIREA CONTURILOR	
CAPITALURI PROPRII	CLASA 1 - CONTURI DE CAPITALURI	10. CAPITAL ȘI REZERVE	101	Capital	1011	Capital subscris nevărsat	P
					1012	Capital subscris vărsat	P
					1015	Patrimoniul regiei	P
					1016	Patrimoniul public	P
			104	Prime de capital	1041	Prime de emisiune	P
					1042	Prime de fuziune/divizare	P
					1043	Prime de aport	P
					1044	Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni	P
			105	Rezerve din reevaluare			P
			106	Rezerve	1061	Rezerve legale	P
					1063	Rezerve statutare sau contractuale	P
					1064	Rezerve de valoare justă	P
					1065	Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	P
					1067	Rezerve din diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină	A/P
					1068	Alte rezerve	P
			107	Rezerve din conversie			A/P
			108	Interese care nu controlează	1081	Interese care nu controlează - rezultatul exercițiului financiar	A/P
					1082	Interese care nu controlează - alte capitaluri proprii	A/P
REZULTATE	CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI	CONTURI RECTIFICATIVE DE CAPITALURI	109	Acțiuni proprii	1091	Acțiuni proprii deținute pe termen scurt	A
					1092	Acțiuni proprii deținute pe termen lung	A
		11. REZULTATUL REPORTAT	117	Rezultatul reportat	1171	Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	A/P
					1172	Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29	A/P
					1174	Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	A/P
					1176	Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV/a a Comunităților Economice Europene	A/P
		12. REZULTATUL EXERCIȚIULUI	121	Profit și pierdere			A/P
		CONT RECTIFICATIV DE REZULTATE FINANCIARE	129	Repartizarea profitului			A
		12. REZULTATUL EXERCIȚIULUI FINANCIAR					
		60. CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE	601	Cheltuieli cu materiile prime			A
			602	Cheltuieli cu materiale consumabile	6021	Cheltuieli cu materialele auxiliare	A
					6022	Cheltuieli privind combustibilii	A
					6023	Cheltuieli privind materialele pentru ambalat	A
					6024	Cheltuieli privind piesele de schimb	A
					6025	Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat	A
					6026	Cheltuieli privind furajele	A
					6028	Cheltuieli privind alte materiale consumabile	A
			603	Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar			A
			604	Cheltuieli privind materialele nestocate			A
			605	Cheltuieli privind energia și apa			A
			606	Cheltuieli privind animalele și păsările			A
			607	Cheltuieli privind mărfurile			A
			608	Cheltuieli privind ambalajele			A
			609	Reduceri comerciale primite			P
		61. CHELTUIELI CU SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI	611	Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile			A
			612	Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile			A
			613	Cheltuieli cu primele de asigurare			A
			614	Cheltuieli cu studiile și cercetările			A

Poz. fin.	Cla-sa	GRUPA	CONTURI SINTETICE DE GRADUL I		CONTURI SINTETICE DE GRADUL II		Fct. Cont.
			Simbol	DENUMIREA CONTURILOR	Simbol	DENUMIREA CONTURILOR	
REZULTATE	CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI	62. CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI	621	Cheletuiei cu colaboratorii			A
			622	Cheletuiei privind comisioanele și onorariile			A
			623	Cheletuiei de protocol, reclamă și publicitate			A
			624	Cheletuiei cu transportul de bunuri și personal			A
			625	Cheletuiei cu deplasări, detașări și transferări			A
			626	Cheletuiei postale și taxe de telecomunicații			A
			627	Cheletuiei cu serviciile bancare și asimilate			A
			628	Alte cheletuiei cu serviciile executate de terți			A
		63. CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ȘI VÂRSĂMINTE ASIMILATE	635	Cheletuiei cu alte impozite, taxe și vârsăminte asimilate			A
		64. CHELTUIELI CU PERSONALUL	641	Cheletuiei cu salariile personalului			A
			642	Cheletuiei cu tichetele de masă acordate salariaților			
			643	Cheletuiei cu primele reprezentând participarea personalului la profit			
			644	Cheletuiei cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii			
			645	Cheletuiei privind asigurările și protecția socială	6451	Contribuția unității la asigurările sociale	A
		65. ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE			6452	Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj	A
					6453	Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	A
					6456	Contribuția unității la schemele de pensii facultative	A
					6457	Contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate	A
					6458	Alte cheletuiei privind asigurările și protecția socială	A
		66. CHELTUIELI FINANCIARE	663	Pierderi din creanțe legate de participații			A
			664	Cheletuiei privind investițiile financiare cedate	6641	Cheletuiei privind imobilizările financiare cedate	A
			665	Cheletuiei din diferențe de curs valutar	6642	Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate	A
			666	Cheletuiei privind dobânzile			A
		67. CHELTUIELI EXTRAORDINARE	667	Cheletuiei privind sconturile acordate			A
			668	Alte cheletuiei financiare			A
			686	Cheletuiei financiare privind amortizările și ajustările pentru pierdere de valoare	6863	Cheletuiei financiare privind amortizările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	A
					5854	Cheletuiei financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante	A
					6868	Cheletuiei financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor	A
			671	Cheletuiei privind calamitățile și alte evenimente extraordinare			A

Poz. fin.	Clasa	GRUPA	CONTURI SINTETICE DE GRADUL I		CONTURI SINTETICE DE GRADUL II		Fct. Cont.
			Simbol	DENUMIREA CONTURILOR	Simbol	DENUMIREA CONTURILOR	
REZULTATE	CLASA 6	69. CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ȘI ALTE IMPOZITE	691 698	Cheltuieli cu impozitul pe profit Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus			A A
	CLASA 7 - CONTURI DE VENITURI	70. CIFRA DE AFACERI NETĂ	701 702 703 704 705 706 707 708 709	Venituri din vânzarea produselor finite Venituri din vânzarea semifabricatelor Venituri din vânzarea produselor reziduale Venituri din servicii prestate Venituri din studii și cercetări Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii Venituri din vânzarea mărfurilor Venituri din activități diverse Reduceri comerciale acordate			P P P P P P P P A
		71. VENITURI AFERENTE COSTULUI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE	711 712	Venituri aferente costurilor stocurilor de produse Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție			A/P A/P
		72. VENITURI DIN PRODUCȚIA DE IMOBILIZĂRI	721 722	Venituri din producția de imobilizări necorporale Venituri din producția de imobilizări corporale			
		75. ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE	754 758	Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși Alte venituri din exploatare			P P
		78. VENITURI DIN PROVIZIOANE ȘI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE	781	Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare	7812 7813 7814	Venituri din provizioane Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante	P P P
		76. VENITURI FINANCIARE	761 762 763 764 765 766 767 768	Venituri din imobilizări financiare Venituri din investiții financiare pe termen scurt Venituri din creanțe imobilizate Venituri din investiții financiare cedate Venituri din diferențe de curs valutar Venituri din dobânzi Venituri din sconturi obținute Alte venituri financiare			P P P P P P P P
		78. VENITURI DIN PROVIZIOANE ȘI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE	786	Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare	7863 7864	Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante	P P
		77. VENITURI EXTRAORDINARE	771	Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare			P
	CLASA 8 - CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI	80. CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI	801	Angajamente acordate	8011 8018	Giruri și garanții acordate Alte angajamente acordate	
			802	Angajamente primite	8021 8028	Giruri și garanții primite Alte angajamente primite	
			803	Alte conturi în afara bilanțului	8031 8032 8033 8034 8035 8036 8037 8038 8039	Imobilizări corporale luate în chirie Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare Valori materiale primite în păstrare sau în custodie Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate Efecte scontate neajunse la scadență Bunuri publice primite în administrare, concesiune și cu chirie Alte valori în afara bilanțului	

Poz. fin.	Clasa	GRUPA	CONTURI SINTETICE DE GRADUL I		CONTURI SINTETICE DE GRADUL II		Fct. Cont.
			Simbol	DENUMIREA CONTURILOR	Simbol	DENUMIREA CONTURILOR	
CONTURI DE GESTIUNE		90. DECONTĂRI INTERNE	901	Decontări interne privind cheltuielile			A/P
			902	Decontări interne privind producția obținută			A/P
			903	Decontări interne privind diferențele de preț			A
		92. CONTURI DE CALCULAȚIE	921	Cheltuielile activității de bază			A
			922	Cheltuielile activităților auxiliare			A
			923	Cheltuielile indirecte de producție			A
			924	Cheltuielile generale de administrație			A
			925	Cheltuielile de desfacere			A
		93. COSTUL PRODUCȚIEI	931	Costul producției obținute			A
			933	Costul producției în curs de execuție			A

6.2.11. Planul de conturi general

Planul de conturi general conține nouă clase de conturi simbolizate cu o cifră, grupe de conturi simbolizate cu două cifre, conturi sintetice de gradul I simbolizate cu trei cifre și conturi sintetice de gradul II simbolizate cu patru cifre.

Conturile din clasele 1-7 sunt utilizate de contabilitatea financiară și sunt obligatorii, iar cele din clasa a 9-a sunt utilizate de contabilitatea de gestiune, ele pot fi adaptate și completate de fiecare unitate patrimonială în funcție de specificul activității și necesitățile proprii. Se redă în continuare planul de conturi general.

PLANUL DE CONTURI GENERAL

Clasa 1 – Conturi de capitaluri

10. CAPITAL ȘI REZERVE

101. Capital¹²

1011. Capital subscris nevărsat

1012. Capital subscris vărsat

1015. Patrimoniul regiei

1016. Patrimoniul public¹³

104. Prime de capital

1041. Prime de emisiune

1042. Prime de fuziune/divizare

1043. Prime de aport

1044. Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni

105. Rezerve din reevaluare

106. Rezerve

1061. Rezerve legale

1063. Rezerve statutare sau contractuale

1064. Rezerve de valoare justă¹⁴

1065. Rezerve reprezentând surplusul realizat diun rezerve din reevaluare

¹² În funcție de forma juridică a entității se scrie: capital social patrimoniul regiei etc.

¹³ Acest cont mai apare doar la entitățile care nu au finalizat procedurile legale de transfer al bunurilor de natura patrimoniului public.

¹⁴ Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

- 1067. Rezerve din diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină¹⁵
- 1068. Alte rezerve
- 107. Rezerve din conversie¹⁶
- 108. Interese care nu controlează¹⁷
 - 1081. Interese care nu controlează - rezultatul exercițiului financiar
 - 1082. Interese care nu controlează - alte capitaluri proprii
- 109. Acțiuni proprii
 - 1091. Acțiuni proprii deținute pe termen scurt
 - 1092. Acțiuni proprii deținute pe termen lung
- 11. **REZULTATUL REPORTAT**
 - 117. Rezultatul reportat
 - 1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită
 - 1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29¹⁸
- 12. **REZULTATUL EXERCITIULUI FINANCIAR**
 - 121. Profit sau pierdere
 - 129. Repartizarea profitului
- 14. **CÂȘTIGURI SAU PIERDERI LEGATE DE EMITEREA, RĂSCUMPĂRAREA, VÂNZAREA, CEDAREA CU TITLU GRATUIT SAU ANULAREA INSTRUMENTELOR DE CAPITALURI PROPRII**
 - 141. Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii
 - 149. Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii
- 15. **PROVIZIOANE**
 - 151. Provizioane
 - 1511. Provizioane pentru litigii
 - 1512. Provizioane pentru garanții acordate clienților
 - 1513. Provizioane pentru dezafectarea imobilizării corporale și alte acțiuni similare legate de acestea
 - 1514. Provizioane pentru restructurare
 - 1515. Provizioane pentru pensii și obligații similare
 - 1516. Provizioane pentru impozite
 - 1518. Alte provizioane

15 Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

16 Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

17 Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

18 Acest cont apare doar la entitățile care au aplicat Reglementările contabile aprobate prin OMFP nr. 94/2001 și până la închiderea soldului acestui cont.

16. ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE**161. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni**

1614. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat

1615. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci

1617. Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat

1618. Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni

162. Credite bancare pe termen lung

1621. Credite bancare pe termen lung

1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență

1623. Credite externe guvernamentale

1624. Credite bancare externe garantate de stat

1625. Credite bancare externe garantate de bănci

1626. Credite de la trezoreria statului

1627. Credite bancare interne garantate de stat

166. Datorii care privesc imobilizările financiare

1661. Datorii față de entitățile afiliate

1663. Datorii față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare

167. Alte împrumuturi și datorii asimilate**168. Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate**

1681. Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni

1682. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung

1685. Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate

1686. Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare

1687. Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate

169. Prime privind rambursarea obligațiunilor**Clasa 2 – Conturi de imobilizări****20. IMOBILIZĂRI NECORPORALE**

201. Cheltuieli de constituire

203. Cheltuieli de dezvoltare

205. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și valori similare

207. Fond comercial

2071. Fond comercial pozitiv¹⁹2075. Fond comercial negativ²⁰

208. Alte imobilizări necorporale

21. IMOBILIZĂRI CORPORALE

211. Terenuri și amenajări terenuri

2111. Terenuri

2112. Amenajări de terenuri

¹⁹ Acest cont apare, de regulă, în situațiile financiare anuale consolidate.²⁰ Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

- 212. Construcții
- 213. Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații
 - 2131. Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)
 - 2132. Aparată și instalații de măsurare, control și reglare
 - 2133. Mijloace de transport
 - 2134. Animale și plantații
- 214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale
- 22. IMOBILIZĂRI CORPORALE ÎN CURS DE APROVIZIONARE
 - 223. Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații în curs de aprovizionare
 - 224. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale în curs de aprovizionare
- 23. IMOBILIZĂRI ÎN CURS ȘI AVANSURI PENTRU IMOBILIZĂRI
 - 231. Imobilizări corporale în curs de execuție
 - 232. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale
 - 233. Imobilizări necorporale în curs de execuție
 - 234. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale
- 26. IMOBILIZĂRI FINANCIARE
 - 261. Acțiuni deținute la entitățile afiliate
 - 263. Interese de participare
 - 264. Titluri puse în echivalență²¹
 - 265. Alte titluri imobilizate
 - 267. Creanțe imobilizate
 - 2671. Sume datorate de entitățile afiliate
 - 2672. Dobânda aferentă sumelor datorate de entitățile afiliate
 - 2673. Creanțe legate de interesele de participare
 - 2674. Dobânda aferentă creanțelor legate de interesele de participare
 - 2675. Împrumuturi acordate pe termen lung
 - 2676. Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung
 - 2678. Alte creanțe imobilitate
 - 2679. Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate
 - 269. Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
 - 2691. Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate
 - 2692. Vărsăminte de efectuat privind interesele de participare
 - 2693. Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare
- 28. AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE
 - 280. Amortizări privind imobilizările necorporale
 - 2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire
 - 2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare
 - 2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și altor drepturi și valori similare

21 Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

- 2807. Amortizarea fondului comercial²²
- 2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale
- 281. Amortizări privind imobilizările corporale
- 2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri
- 2812. Amortizarea construcțiilor
- 2813. Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor
- 2814. Amortizarea altor imobilizări corporale
- 29. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR
- 290. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
- 2903. Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare
- 2905. Ajustări pentru deprecierea con ceciuilor, brevetelor, m licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare
- 2907. Ajustări pentru deprecierea fondului comercial²³
- 2908. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale
- 291. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale
- 2911. Ajustări pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor de terenuri
- 2912. Ajustări pentru deprecierea construcțiilor
- 2913. Ajustări pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor
- 2914. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale
- 293. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție
- 2931. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție
- 2933. Ajustări pentru deprec ierea imobilizărilor necorporale în curs de execuție
- 296. Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
- 2961. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate
- 2962. Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare
- 2963. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate
- 2964. Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor datorate de entitățile afiliate
- 2965. Ajustări pentru pierderea de valoare a creanțelor legate de interesele de participare
- 2966. Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung
- 2968. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanțe imobilizate

Clasa 3 – Conturi de stocuri și producție în curs de execuție

30. STOCURI DE MATERII PRIME ȘI MATERIALE

301. Materii prime

22 Acest cont apare, de regulă, în nsituațiile financiare anuale consolidate.

23 Acest cont apare, de regulă, în nsituațiile financiare anuale consolidate.

- 302. Materiale consumabile
 - 3021. Materii auxiliare
 - 3022. Combustibili
 - 3023. Materiale pentru ambalat
 - 3024. Piese de schimb
 - 3025. Semințe și materiale de plantat
 - 3026. Furaje
 - 3028. Alte materiale consumabile
- 303. Materiale de natura obiectelor de inventar
- 308. Diferențe de preț la materii prime și materiale
- 32. STOCURI ÎN CURS DE APROVIZIONARE
 - 321. Materii prime în curs de aprovizionare
 - 322. Materiale consumabile în curs de aprovizionare
 - 323. Materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare
 - 326. Animale în curs de aprovizionare
 - 327. Mărfuri în curs de aprovizionare
 - 328. Ambalaje în curs de aprovizionare
- 33. PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE
 - 331. Produse în curs de execuție
 - 332. Servicii în curs de execuție
- 34. PRODUSE
 - 341. Semifabricate
 - 345. Produse finite
 - 346. Produse reziduale
 - 348. Diferențe de preț la produse
- 35. STOCURI AFLATE LA TERȚI
 - 351. Materii și materiale aflate la terți
 - 354. Produse aflate la terți
 - 356. Animale aflate la terți
 - 357. Mărfuri aflate la terți
 - 358. Ambalaje aflate la terți
- 36. ANIMALE
 - 361. Animale și păsări
 - 368. Diferențe de preț la animale și păsări
- 37. MĂRFURI
 - 371. Mărfuri
 - 378. Diferențe de preț la mărfuri
- 38. AMBALAJE
 - 381. Ambalaje
 - 388. Diferențe de preț la ambalaje
- 39. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ȘI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE
 - 391. Ajustări pentru deprecierea materiilor prime
 - 392. Ajustări pentru deprecierea materialelor
 - 3921. Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile

- 3922. Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar
- 393. Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție
- 394. Ajustări pentru deprecierea produselor
- 3941. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor
- 3945. Ajustări pentru deprecierea produselor finite
- 3946. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale
- 395. Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
- 3951. Ajustări pentru deprecierea materiilor și materialelor aflate la terți
- 2952. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți
- 3953. Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terți
- 3954. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți
- 3956. Ajustări pentru deprecierea animalelor aflate la terți
- 3957. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți
- 3958. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți
- 396. Ajustări pentru deprecierea animalelor
- 397. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor
- 398. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor

Clasa 4 – Conturi de terți

- 40. **FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE**
 - 401. Furnizori
 - 403. Efecte de plătit
 - 404. Furnizori de imobilizări
 - 405. Efecte de plătit pentru imobilizări
 - 408. Furnizori – facturi nesosite
 - 409. Furnizori – debitori
 - 4091. Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor
 - 4092. Furnizori-debitori pentru prestări de servicii
- 41. **CLIENTI ȘI CONTURI ASIMILATE**
 - 411. Clienți
 - 4111. Clienți
 - 4118. Clienți incerti sau în litigiu
 - 413. Efecte de primit de la clienți
 - 418. Clienți – facturi de întocmit
 - 419. Clienți – creditori
- 42. **PERSONAL ȘI CONTURI ASIMILATE**
 - 421. Personal – salarii datorate
 - 423. Personal – ajutoare materiale datorate
 - 424. Prime reprezentând participarea personalului la profit²⁴
 - 425. Avansuri acordate personalului
 - 426. Drepturi de personal neridicate
 - 427. Rețineri din salarii datorate terților

24 Se utilizează atunci când există bază legală pentru acordarea acestora.

- 428. Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul
- 4281. Alte creanțe în legătură cu personalul
- 4282. Alte creanțe în legătură cu personalul
- 43. ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURI ASIMILATE
 - 431. Asigurări sociale
 - 4311. Contribuția unității la asigurările sociale
 - 4312. Contribuția personalului la asigurările sociale
 - 4313. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
 - 4314. Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate
 - 437. Ajutor de șomaj
 - 4371. Contribuția unității la fondul de șomaj
 - 4372. Contribuția personalului la fondul de șomaj
 - 438. Alte datorii și creanțe sociale
 - 4381. Alte datorii sociale
 - 4382. Alte creanțe sociale
- 44. BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ȘI CONTURI ASIMILATE
 - 441. Impozitul pe profit/venit
 - 4411. Impozitul pe profit
 - 4418. Impozitul pe venit²⁵
 - 442. Taxa pe valoare adăugată
 - 4423. TVA de plată
 - 4424. TVA de recuperat
 - 4426. TVA deductibilă
 - 4427. TVA colectată
 - 4428. TVA neexigibilă
 - 444. Impozitul pe venituri de natura salariilor
 - 445. Subvenții
 - 4451. Subvenții guvernamentale
 - 4452. Subvenții nerambursabile cu caracter de subvenții
 - 4458. Alte sume primite cu caracter de subvenții
 - 446. Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate
 - 447. Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate
 - 448. Alte datorii și creanțe cu bugetul statului
 - 4481. Alte datorii față de bugetul statului
 - 4482. Alte creanțe privind bugetul statului
- 45. GRUP ȘI ACȚIONARI/ASOCIAȚI
 - 451. Decontări între entitățile afiliate
 - 4511. Decontări între entitățile afiliate
 - 4518. Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate
 - 453. Decontări privind interesele de participare
 - 4531. Decontări privind interesele de participare
 - 4538. Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare

25 Se utilizează pentru evidențierea impozitului pe venitul microîntreprinderilor, definite conform legii

- 455. Sume datorate acționarilor/asociaților
- 4551. Acționari/asociați – conturi curente
- 4558. Acționari/asociați – dobânzi la conturi curente
- 456. Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul
- 457. Dividende de plată
- 458. Decontări din operații în participație
- 4581. Decontări din operații în participație-pasiv
- 4582. Decontări din operații în participație-activ
- 46. DEBITORI ȘI CREDITORI DIVERȘI
- 461. Debitori diverși
- 462. Creditori diverși
- 47. CONTURI DE SUBVENȚII, REGULARIZARE ȘI ASIMILATE
- 471. Cheltuieli înregistrate în avans
- 472. Venituri înregistrate în avans
- 473. Decontări din operații în curs de clarificare
- 475. Subvenții pentru investiții
- 4751. Subvenții guvernamentale pentru investiții
- 4752. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții
- 4753. Donații pentru investiții
- 4754. Plusuri de inventar de natura imobilizărilor
- 4758. Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții
- 48. DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂȚII
- 481. Decontări între unitate și subunități
- 482. Decontări între subunități
- 49. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR
- 491. Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți
- 495. Ajustări pentru deprecierea creanțelor – decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații
- 496. Ajustări pentru deprecierea creanțelor – debitori diverși

Clasa 5 – Conturi de trezorerie

- 50. INVESTIȚII PE TERMEN SCURT
- 501. Acțiuni deținute la entitățile afiliate
- 505. Obligațiuni emise și răscumpărate
- 506. Obligațiuni
- 508. Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate
- 5081. Alte titluri de plasament
- 5088. Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament
- 509. Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt
- 5091. Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate
- 5092. Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt
- 51. CONTURI LA BĂNCI
- 511. Valori de încasat
- 5112. Cecuri de încasat

- 5113. Efecte de încasat
- 5114. Efecte remise spre scontare
- 512. Conturi curente la bănci
 - 5121. Conturi la bănci în lei
 - 5124. Conturi la bănci în valută
 - 5125. Sume în curs de decontare
- 518. Dobânzi
 - 5186. Dobânzi de plătit
 - 5187. Dobânzi de încasat
- 519. Credite bancare pe termen scurt
 - 5191. Credite bancare pe termen scurt
 - 5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență
 - 5193. Credite externe guvernamentale
 - 5194. Credite externe garantate de stat
 - 5195. Credite externe garantate de bănci
 - 5196. Credite de la trezoreria statului
 - 5197. Credite interne garantate de stat
 - 5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt
- 53. CASA
 - 531. Casa
 - 5311. Casa în lei
 - 5314. Casa în valută
 - 532. Alte valori
 - 5321. Timbre fiscale și poștale
 - 5322. Bilete de tratament și odihnă
 - 5323. Tichete și bilete de călătorie
 - 5328. Alte valori
- 54. ACREDITIVE
 - 541. Acreditive
 - 5411. Acreditive în lei
 - 5412. Acreditive în valută
 - 542. Avansuri de trezorerie²⁶
- 58. VIRAMENTE INTERNE
 - 581. Viramente interne
- 59. AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE
 - 591. Ajustări pentru pierderea de valoare investițiilor financiare la societăți din cadrul grupului
 - 595. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate
 - 596. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor
 - 598. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate

26 În acest cont vor fi evidențiate și sumele acordate prin sistemul de carduri.

Clasa 6 – Conturi de cheltuieli**60. CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE**

- 601. Cheltuieli cu materiile prime
- 602. Cheltuieli cu materialele consumabile
 - 6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare
 - 6022. Cheltuieli privind combustibilii
 - 6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
 - 6024. Cheltuieli privind piesele de schimb
 - 6025. Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat
 - 6026. Cheltuieli privind furajele
 - 6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile
- 603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
- 604. Cheltuieli privind materialele nestocate
- 605. Cheltuieli privind energia și apa
- 606. Cheltuieli privind animalele și păsările
- 607. Cheltuieli privind mărfurile
- 608. Cheltuieli privind ambalajele
- 609. Reduceri comerciale primite

61. CHELTUIELI CU SERVICIILE EXECUTATE**DE TERȚI**

- 611. Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile
- 612. Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile
- 613. Cheltuieli cu primele de asigurare
- 614. Cheltuieli cu studiile și cercetările

62. CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI

- 621. Cheltuieli cu colaboratorii
- 622. Cheltuieli privind comisioanele și onorariile
- 623. Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate
- 624. Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal
- 625. Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări
- 626. Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații
- 627. Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate
- 628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți

63. CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ȘI VĂRSĂMINTE ASIMILATE

- 635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate

64. CHELTUIELI CU PERSONALUL

- 641. Cheltuieli cu salariile personalului
- 642. Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților
- 643. Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit
- 644. Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii
- 645. Cheltuieli privind asigurările și protecția socială
 - 6451. Contribuția unității la asigurările sociale
 - 6452. Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj
 - 6453. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate

- 6456. Contribuția unității la schemele de pensii facultative
- 6457. Contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate
- 6458. Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială
- 65. ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE
 - 652. Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător
 - 654. Pierderi din creanțe și debitori diverși
 - 658. Alte cheltuieli de exploatare
 - 6581. Despăgubiri, amenzi și penalități
 - 6582. Donații acordate
 - 6583. Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital
 - 6588. Alte cheltuieli de exploatare
- 66. CHELTUIELI FINANCIARE
 - 663. Pierderi din creanțe legale de participații
 - 664. Cheltuieli privind investițiile financiare cedate
 - 6641. Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
 - 6642. Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate
 - 665. Cheltuieli din diferențe de curs valutar
 - 666. Cheltuieli privind dobânzile
 - 667. Cheltuieli privind sconturile acordate
 - 668. Alte cheltuieli financiare
- 67. CHELTUIELI EXTRAORDINARE
 - 671. Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare
- 68. CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ȘI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE
 - 681. Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere
 - 6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
 - 6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
 - 6813. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor
 - 6814. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante
 - 686. Cheltuieli financiare privind amortizările și ajustările pentru pierderea de valoare
 - 6863. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
 - 6864. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante
 - 6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor
- 69. CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ȘI ALTE IMPOZITE
 - 691. Cheltuieli cu impozitul pe profit

- 698. Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus²⁷**

Clasa 7 – Conturi de venituri

- 70. CIFRA DE AFACERI**
- 701. Venituri din vânzarea produselor finite
 - 702. Venituri din vânzarea semifabricatelor
 - 703. Venituri din vânzarea produselor reziduale
 - 704. Venituri din servicii prestate
 - 705. Venituri din studii și cercetări
 - 706. Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii
 - 707. Venituri din vânzarea mărfurilor
 - 708. Venituri din activități diverse
 - 709. Reduceri comerciale acordate
- 71. VENITURI AFERENTE COSTULUI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE**
- 711. Venituri aferente costurilor stocurilor de produse
 - 712. Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție
- 72. VENITURI DIN PRODUCȚIA DE IMOBILIZĂRI**
- 721. Venituri din producția de imobilizări necorporale
 - 722. Venituri din producția de imobilizări corporale
- 74. VENITURI DIN SUBVENȚII DE EXPLOATARE**
- 741. Venituri din subvenții de exploatare
 - 7411. Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri^{28***}
 - 7412. Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale consumabile
 - 7413. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli externe
 - 7414. Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului
 - 7415. Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări și protecție socială
 - 7416. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
 - 7417. Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri
 - 7418. Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată
- 75. ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE**
- 754. Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși
 - 758. Alte venituri din exploatare
 - 7581. Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități
 - 7582. Venituri din donații primite
 - 7583. Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital
 - 7584. Venituri din subvenții pentru investiții
 - 7588. Alte venituri din exploatare
- 76. VENITURI FINANCIARE**
- 761. Venituri din imobilizări financiare

²⁷ Se utilizează conform reglementărilor legale.

²⁸ *** Se ia în calcul la determinarea cifrei de afaceri.

- 7611. Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate
- 7613. Venituri din interese de participare
- 762. Venituri din investiții financiare pe termen scurt
- 763. Venituri din creanțe imobilizate
- 764. Venituri din investiții financiare cedate
- 7641. Venituri din imobilizări financiare cedate
- 7642. Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate
- 765. Venituri din diferențe de curs valutar
- 766. Venituri din dobânzi
- 767. Venituri din sconturi obținute
- 768. Alte venituri financiare
- 77. VENITURI EXTRAORDINARE
- 771. Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare
- 78. VENITURI DIN PROVIZIOANE ȘI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE
- 781. Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare
- 7812. Venituri din provizioane
- 7813. Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor
- 7814. Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante
- 7815. Venituri din fondul comercial negativ²⁹
- 786. Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare
- 7863. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
- 7864. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante

Clasa 8 – Conturi speciale

- 80. CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI
- 801. Angajamente acordate
- 8011. Giruri și garanții acordate
- 8018. Alte angajamente acordate
- 802. Angajamente primite
- 8021. Giruri și garanții primite
- 8028. Alte angajamente primite
- 803. Ale conturi în afara bilanțului
- 8031. Imobilizări corporale luate cu chirie
- 8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
- 8033. Valori materiale primite în păstrare sau custodie
- 8034. Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare
- 8035. Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință
- 8036. Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate
- 8037. Efecte scontate neajunse la scadență
- 8038. Bunuri publice primite în administrare, concesiune și cu chirie

29 Acedst cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

- 8039. Alte valori în afara bilanțului
- 804. Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe
- 8045. Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe
- 805. Dobânzi aferente contractelor de leasing și altor contracte asimilate, neajunse la scadență
- 8051. Dobânzi de plătit
- 8052. Dobânzi de încasat³⁰
- 806. Certificate de emisii de gaze cu efect de seră
- 807. Active contingente
- 808. Datorii contingente
- 89. BILANȚ
- 891. Bilanț de deschidere
- 892. Bilanț de închidere

Clasa 9 – Conturi de gestiune³¹

- 90. DECONTĂRI INTERNE
 - 801. Decontări interne privind cheltuielile
 - 902. Decontări interne privind producția obținută
 - 903. Decontări interne privind diferențele de preț
- 92. CONTURI DE CALCULAȚIE
 - 921. Cheltuielile activității de bază
 - 922. Cheltuielile activităților auxiliare
 - 923. Cheltuieli indirecte de producție
 - 924. Cheltuieli generale de administrație
 - 925. Cheltuieli de desfacere
- 93. COSTUL PRODUCȚIEI
 - 931. Costul producției obținute
 - 933. Costul producției în curs de execuție

30 Acest cont se folosește de către entitățile radiate din Registrul general și care mai au în derulare contracte de leasing.

31 Pentru organizarea contabilității de gestiune, folosirea conturilor din această clasă este opțională

Conținutul economic și funcția contabilă a principalelor conturi utilizate în contabilitatea financiară

Competențe dobândite prin studiul *Conținutului economic și a funcției contabile a principalelor conturi utilizate în contabilitatea financiară*:

1. abilitatea de a reflecta în contabilitatea unei entități operațiunile de natură economică și financiară;
2. utilizarea corectă a conturilor pentru reflectarea în contabilitatea entității a operațiunilor economice;
3. capacitatea de a efectua operațiunile de închidere a conturilor la sfârșitul exercițiului financiar sau în alte situații similare;
4. abilitatea de a obține și utiliza informații de natură contabilă existente în conturile utilizate de către contabilitatea financiară.

7.1. Contabilitatea capitalurilor

7.1.1. Contabilitatea capitalului și a rezervelor

Contabilitatea capitalului și a rezervelor se conduce cu ajutorul conturilor din grupa 10 „CAPITAL ȘI REZERVE” a cărei structură pe conturi operaționale este următoarea:

- 101 „Capital”
 - 1011 „Capital subscris nevărsat”
 - 1012 „Capital subscris vărsat”
 - 1015 „Patrimoniul regiei”
 - 1016 „Patrimoniul public”
- 104 „Prime legate de capital”
 - 1041 „Prime de emisiune”
 - 1042 „Prime de fuziune/divizare”
 - 1043 „Prime de aport”
 - 1044 „Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni”
- 105 „Rezerve din reevaluare”
- 106 „Rezerve”
 - 1061 „Rezerve legale”

- 1063 „Rezerve statutare sau contractuale”
- 1064 „Rezerve de valoare justă”
- 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve de reevaluare”
- 1067 „Rezerve din diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină”
- 1068 „Alte rezerve”
- 109 „Acțiuni proprii”
- 1091 „Acțiuni proprii deținute pe termen scurt”
- 1092 „Acțiuni proprii deținute pe termen lung”

Contul **101** „Capital și rezerve”, **104** „Prime legate de capital”, **105** „Rezerve din reevaluare”, **106** „Rezerve”, **109** „Acțiuni proprii” sunt **conturi de capitaluri proprii** după conținutul economic, iar după funcția contabilă sunt **conturi de pasiv**, respectiv, contul **109** este după funcția contabilă **cont de activ** și prezintă următoarea funcționalitate (potrivit Normelor metodologice de funcționare a conturilor, prevăzute de Reglementările contabile conforme cu directivele europene):

Contul 1011 „Capital subscris nevărsat”

- » se creditează cu capital social subscris și nevărsat de către acționari sau asociați;
- » se debitează cu capitalul social vărsat în natură și/sau în numerar, de către acționari sau asociați.
- » soldul creditor reprezintă capitalul social subscris nevărsat.

Contul 1012 „Capital subscris vărsat”

- » se creditează cu capitalul subscris și vărsat, în natură și/sau în numerar, de către acționari sau asociați, precum și cu creșterile de capital;
- » se debitează cu reducerea capitalului social;
- » soldul creditor reprezintă capitalul social subscris și vărsat.

Conturile 104 „Prime legate de capital”, 105 „Rezerve din reevaluare” și 106 „Rezerve”:

- » se creditează cu valoarea primelor, respectiv a rezervelor constituite;
- » se debitează cu utilizarea primelor, respectiv rezervelor;
- » soldul creditor reprezintă primele/rezervele existente, nefolosite la un moment dat.

Contul 109 „Acțiuni proprii”:

- » după conținutul economic este un cont rectificativ al capitalurilor proprii;
- » după funcția contabilă este un cont de activ;
- » se debitează cu valoarea de intrare (de regulă costul de achiziție) a acțiunilor proprii pe termen scurt sau lung în portofoliul entității economice (de regulă prin achiziție);
- » se creditează cu valoarea de intrare a acțiunilor proprii pe termen scurt sau lung ieșite din portofoliul entității economice;
- » soldul contului poate fi numai debitor și reflectă valoarea de intrare a acțiunilor proprii existente în portofoliul unei entități economice la un moment dat.

Ilustrăm funcționalitatea acestor conturi prin următoarele **aplicații practice**:

NOTĂ

Explicarea fiecărei operațiuni contabile se va face parcurgând cele 5 etape ale analizei contabile.

1. La constituirea unei entități economice, acționarii acesteia subscriu un capital social de 50.000 lei.

- 1) *Natura operației:* subscriere capital social.
- 2) *Influența operației asupra patrimoniului:* această operațiune produce:
 - ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanței față de acționari cu 50.000 lei;
 - ✓ creșterea valorii capitalurilor proprii determinată de creșterea capitalului social subscris nevărsat cu 50.000 lei.
- 3) *Stabilirea conturilor corespondente:* 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul” și 1011 „Capital subscris nevărsat”.
- 4) *Aplicarea regulilor de funcționare ale conturilor:*

Contul 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”, după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a creanței față de acționari sau asociați cu 50.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă;

Contul 1011 „Capital subscris nevărsat”, după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a capitalului subscris nevărsat cu 50.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) *Formula contabilă:*

456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	x = x	1011 „Capital subscris nevărsat”	50.000
---	-------------	----------------------------------	--------

2. Ulterior, aceștia varsă capitalul subscris (depun aportul la capital) în natură, conștând într-un mijloc de transport evaluat la 17.500 lei și terenuri evaluate la 20.000 lei, iar restul se depune în contul de la bancă al entității economice nou înființate.

- 1) Vărsarea capitalului social subscris.
 - 2) Această operațiune produce:
 - ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea valorii mijloacelor de transport cu 17.500 lei, a terenurilor cu 20.000 lei și a disponibilului din bancă cu 12.500 lei;
 - ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea creanței față de acționari cu 50.000 lei.
 - 3) Conturile corespondente sunt: 2133 „Mijloace de transport”; 2111 „Terenuri”; 5121 „Conturi la bănci în lei” și 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul.”
 - 4) Contul 2133 „Mijloace de transport”, după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a valorii mijloacelor de transport cu 17.500 lei, contul se debitează cu suma respectivă;
- Contul 2111 „Terenuri”, după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a valorii terenurilor cu 20.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă;

Contul 5121 „Conturi la bănci în lei”, după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a disponibilului din bancă cu 12.500 lei, contul se debitează cu suma respectivă;

Contul 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”, după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc scăderea creanței față de acționari/asociați cu 50.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
%	=	456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	50.000
2133 „Mijloace de transport”			17.500
2111 „Terenuri”			20.000
5121 „Conturi la bănci în lei”	x		12.500

3. În urma depunerii integrale a capitalului subscris de 50.000 lei, capitalul subscris nevărsat se transformă în capital subscris vărsat.

1) Transformarea capitalului subscris nevărsat în capital subscris vărsat.

2) Această operațiune produce:

✓ creșterea valorii capitalurilor proprii determinată de creșterea capitalului subscris vărsat cu 50.000 lei;

✓ scăderea valorii capitalurilor proprii determinată de scăderea capitalului subscris nevărsat cu 50.000 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 1011 „Capital subscris nevărsat” și 1012 „Capital subscris vărsat”.

4) Contul 1011 „Capital subscris nevărsat”, după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o scădere a capitalului subscris nevărsat cu 50.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă;

Contul 1012 „Capital subscris vărsat”, după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc creșterea capitalului subscris vărsat cu 50.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
1011 „Capital subscris nevărsat”	=	1012 „Capital subscris vărsat”	50.000
	x		

4. O entitate economică, societate pe acțiuni (SA), dispune de un capital social de 30.000 lei, divizat în 6.000 de acțiuni și de alte elemente de capitaluri proprii în sumă totală de 6.000 lei. Adunarea Generală a Acționarilor (AGA) hotărăște majorarea capitalului social prin emisiunea a 1.000 de noi acțiuni care sunt subscrise integral de noii acționari.

NOTĂ DE CALCUL:

$$VN = \frac{C_s}{nr.act} = \frac{30.000}{6.000} = 5 \text{ lei/act.}, \quad VN = \text{Valoare nominală}$$

$$VE = \frac{C_p \text{ propriu}}{nr.act} = \frac{30.000 + 6.000}{6.000} = 6 \text{ lei/act.}, \quad VE = \text{valoare de emisiune}$$

$$PE = VE - VN = 6 - 5 = 1 \text{ leu/act.}, \quad PE = \text{prima de emisiune}$$

VN_t (valoarea nominală totală a acțiunilor noi emise)	$1.000 \text{ acț} \times 5 \text{ lei/acțiune} = 5.000 \text{ lei}$
VE_t (valoarea de emisiune totală a acțiunilor noi emise)	$1.000 \text{ acț} \times 6 \text{ lei/acțiune} = 6.000 \text{ lei}$
PE_t (prima de emisiune totală a acțiunilor noi emise)	$6.000 \text{ lei} - 5.000 \text{ lei} = 1.000 \text{ lei}$ sau $1.000 \text{ acț.} \times 1 \text{ lei/acțiune} = 1.000 \text{ lei}$

1) Subscrierea noilor acțiuni de către acționari.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanțelor față de acționarii cu 6.000 lei (valoarea de emisiuni a noilor acțiuni);
- ✓ creșterea valorii capitalurilor proprii determinată de creșterea capitalului social subscris și nevărsat cu 5.000 lei (valoarea nominală a acțiunilor noi emise);
- ✓ creșterea valorii capitalurilor proprii determinată de creșterea primelor de emisiune cu 1.000 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”, 1011 „Capital subscris nevărsat” și 1041 „Prime de emisiune”.

4) Contul 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”, după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a creanței față de noii acționari cu 6.000 lei, contul se debitează cu valoarea respectivă;

Contul 1011 „Capital subscris nevărsat”, după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a capitalului subscris nevărsat cu 5.000 lei, contul se creditează cu valoarea respectivă;

Contul 1041 „Prime de emisiune”, după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a primelor de emisiune cu 1.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	=	/.	6.000
		1011 „Capital subscris nevărsat”	5.000
	x	1041 „Prime de emisiune”	1.000

5. Noii acționari varsă contravaloarea acțiunilor subscrise anterior în contul de la bancă al societății pe acțiuni.

1) Virarea aportului la capitalul social de către noii acționari.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea disponibilului din bancă cu 6.000 lei;
- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea creanței față de noii acționari cu 6.000 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul” și 5121 „Conturi la bănci în lei”.

4) Contul 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”, după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc scăderea creanței față de acționari cu 6.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă;

Contul 5121 „Conturi curente la bănci”, după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a disponibilului din bancă cu 6.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
5121 „Conturi la bănci în lei”	=	456 „Decontări cu acționarii/	6.000
	x	asociații privind capitalul”	

6. Transformarea capitalului subscris nevărsat în capital subscris vărsat.

1) Transformarea capitalului subscris nevărsat în capital subscris vărsat;

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii capitalurilor proprii determinată de scăderea capitalului subscris nevărsat cu 5.000 lei;
- ✓ creșterea valorii capitalurilor proprii determinată de creșterea capitalului subscris vărsat cu 5.000 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 1011 „Capital subscris nevărsat” și 1012 „Capital subscris vărsat”.

4) Contul 1011 „Capital subscris nevărsat”, după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc scăderea capitalului subscris nevărsat cu 5.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 1012 „Capital subscris vărsat”, după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc creșterea capitalului subscris vărsat cu 5.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
1011 „Capital subscris nevărsat”	=	1012 „Capital subscris vărsat”	5.000
	x		

7. O entitate economică care dispune de un capital social de 30.000 lei și de alte rezerve în sumă de 5.000 lei, își majorează capitalul social prin încorporarea a 50% din rezerve.

1) Încorporarea rezervelor în capitalul social.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii capitalurilor proprii determinată de scăderea rezervelor cu 2.500 lei;
- ✓ creșterea valorii capitalurilor proprii determinată de majorarea capitalului social cu 2.500 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 1068 „Alte rezerve” și 1012 „Capital subscris vărsat”.

4) Contul 1068 „Alte rezerve”, după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc scăderea rezervelor cu 2.500 lei, contul se debitează cu suma respectivă;

Contul 1012 „Capital subscris vărsat”, după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc majorarea capitalului social cu 2.500 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
1068 „Alte rezerve”	=	1012 „Capital subscris vărsat”	2.500
	x		

8. Se diminuează capitalul social prin retragerea unui asociat cu părțile sociale pe care acesta le deține în sumă de 1.000 lei.

1) Retragera asociatului.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea datoriilor determinată de creșterea datoriei față de asociat (obligația de a restitui asociatului care se retrage părțile sale sociale) cu 1.000 lei;
- ✓ scăderea valorii capitalurilor proprii determinată de scăderea capitalului social (subscris și vărsat) cu 1.000 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul” și 1012 „Capital subscris vărsat”.

4) Contul 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”, după funcția contabilă este (în acest caz) un cont de pasiv; deoarece are loc creșterea datoriei față de asociatul care se retrage cu 1.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă; Contul 1012 „Capital subscris vărsat”, după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc scăderea capitalului social cu 1.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
1012 „Capital subscris vărsat”	=	456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	1.000
	x		

9. Se achită în numerar (din casierie) datoria față de fostul asociat.

1) Achitarea datoriei față de asociat.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea datoriilor determinată de scăderea datoriei față de asociat cu 1.000 lei;
- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea numerarului din casierie cu 1.000 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul” și 5311 „Casa în lei”.

4) Contul 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”, după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc scăderea datoriei față de asociat cu 1.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă;

Contul 5311 „Casa în lei”, după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc scăderea numerarului din casierie cu 1.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	=	5311 „Casa în lei”	1.000
	x		

7.1.2. Contabilitatea împrumuturilor și a datoriilor asimilate

Contabilitatea împrumuturilor și a datoriilor asimilate se ține cu ajutorul conturilor din grupa 16 „ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE” a cărei structură pe conturi operaționale este următoarea.

- 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”**
- 162 „Credite bancare pe termen lung”**
 - 1621 „Credite bancare pe termen lung”**
 - 1622 „Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență”**
 - 1623 „Credite externe guvernamentale”**
 - 1624 „Credite bancare externe garantate de stat”**
 - 1625 „Credite bancare externe garantate de bănci”**
 - 1626 „Credite de la trezoreria statului”**
 - 1627 „Credite bancare interne garantate de stat”**
- 166 „Datorii ce privesc imobilizările financiare”**
 - 1661 „Datorii față de entitățile afiliate”**
 - 1663 „Datorii față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare”**
- 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate”**
- 168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate”**
 - 1681 „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni”**
 - 1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”**
 - 1685 „Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate”**
 - 1686 „Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare”**
 - 1687 „Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate”**
- 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor”**

Potrivit Normelor metodologice de funcționare a conturilor, prevăzute de Reglementările contabile conforme cu directivele europene:

Conturile **161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”, 162 „Credite bancare pe termen lung”, 166 „Datorii ce privesc imobilizările financiare”, 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate”** și **168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate”** sunt conturi de **capitaluri împrumutate** după conținutul economic, iar după funcția contabilă sunt **conturi de pasiv**:

- » se creditează cu suma împrumuturilor/creditelor primite, respectiv cu valoarea dobânzilor datorate pentru acestea;
- » se debitează cu suma împrumuturilor/creditelor rambursate, respectiv cu dobânzile plătite;
- » soldul creditor reprezintă valoarea împrumuturilor/creditelor nerambursate, respectiv dobânzile datorate dar neplătite.

Excepție de la regula generală de funcționare a conturilor din grupa **16 „Împrumuturi și datorii asimilate”** face contul **169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor”,** care după conținutul economic este un **contractificativ al capitalurilor împrumutate,** iar după funcția contabilă este un **cont de activ**:

- » se debitează cu prima de rambursare aferentă împrumuturilor contractate;
- » se creditează cu primele de rambursare amortizate;
- » soldul debitor reprezintă primele de rambursare neamortizate.

Vom ilustra funcționarea acestor conturi prin următoarele aplicații practice:

1. O entitate economică contractează un împrumut de la bancă în valoare de 10.000 lei, pe termen de 2 ani.

1) Primirea creditului în contul de disponibil de la bancă.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea datoriilor determinată de creșterea valorii creditelor bancare pe termen lung cu 10.000 lei;
- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea disponibilului din contul de la bancă cu 10.000 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 1621 „Credite bancare pe termen lung” și 5121 „Conturi la bănci în lei”.

4) 1621 „Credite bancare pe termen lung”, după funcția contabilă este un cont de pasiv, deoarece are loc creșterea datoriilor față de bancă cu 10.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă;

5121 „Conturi la bănci în lei”, după funcția contabilă este un cont de activ, deoarece are loc creșterea disponibilului din bancă cu 10.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

5121 „Conturi la bănci în lei”	x = x	1621 „Credite bancare pe termen lung”	10.000
--------------------------------	-------------	---------------------------------------	--------

2. Se înregistrează dobânda de plătit aferentă creditului bancar, rata anuală a dobânzii fiind de 20%.

1) Înregistrarea dobânzii de plătit aferentă împrumutului.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea cheltuielilor cu dobânzile, cu 4.000 lei ($10.000 \times 20\% \times 2$);
- ✓ creșterea datoriilor reprezentând dobânda de plătit aferentă împrumutului cu 4.000 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 666 „Cheltuieli privind dobânzile” și 1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”.

4) 666 „Cheltuieli privind dobânzile”, după funcția contabilă este un cont care funcționează după regula conturilor de activ, deoarece are loc creșterea cheltuielilor cu dobânzile cu 4.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă;

1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”, după funcția contabilă este un cont de pasiv, deoarece are loc creșterea datoriilor reprezentând dobânzi de plătit cu 4.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
666 „Cheltuieli privind dobânzile”	=	1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”	4.000
	x		

3. Se plătește din contul de la bancă dobânda datorată.

1) Plata dobânzii.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea obligațiilor determinată de scăderea datoriilor cu dobânzile, cu 4.000 lei;
- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea disponibilului din contul de la bancă cu 4.000 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung” și 5121 „Conturi la bănci în lei”.

4) 1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”, după funcția contabilă este un cont de pasiv, deoarece are loc scăderea datoriilor privind dobânzile cu 4.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă;

5121 „Conturi la bănci în lei”, după funcția contabilă este un cont de activ, deoarece are loc scăderea disponibilului din bancă cu 4.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	4.000
	x		

4. La scadență se rambursează împrumutul primit.

1) Rambursarea împrumutului.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea datoriilor din împrumuturi bancare cu 10.000 lei;
- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea disponibilului din contul de la bancă cu 10.000 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 1621 „Credite bancare pe termen lung” și 5121 „Conturi la bănci în lei”.

4) 1621 „Credite bancare pe termen lung”, după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc scăderea datoriilor din împrumuturi cu 10.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă;

5121 „Conturi la bănci în lei”, după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc scăderea disponibilului din bancă cu 10.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
1621 „Credite bancare pe termen lung”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	10.000
	x		

7.2. Contabilitatea imobilizărilor

7.2.1. Contabilitatea imobilizărilor necorporale

Contabilitatea imobilizărilor necorporale se conduce cu ajutorul conturilor din grupa 20 „IMOBILIZĂRI NECORPORALE” a cărei structură pe conturi operaționale este următoarea:

201 „Cheltuieli de constituire”

203 „Cheltuieli de dezvoltare”

205 „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare”

207 „Fond comercial”

208 „Alte imobilizări necorporale”

Potrivit Normelor metodologice de funcționare a conturilor, prevăzute de Reglementările contabile conforme cu directivele europene:

Conturile **201 „Cheltuieli de constituire”, 203 „Cheltuieli de dezvoltare”, 205 „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare”, 207 „Fond comercial” și 208 „Alte imobilizări necorporale” sunt conturi de active imobilizate necorporale**, după conținutul economic, iar după funcția contabilă sunt **conturi de activ**:

- » se debitează cu valoarea de înregistrare (de intrare) a imobilizărilor necorporale intrate în gestiune prin cumpărare, din producție proprie, primite cu titlu gratuit sau aduse ca aport la capitalul social;
- » se creditează cu valoarea de înregistrare a imobilizărilor necorporale ieșite din gestiune ca urmare a amortizării integrale, prin vânzare, retrase de acționari/asociați etc.;
- » soldul debitor reprezintă valoarea de înregistrare a imobilizărilor necorporale existente, neamortizate la un moment dat.

Pentru înregistrarea amortizării imobilizărilor necorporale se folosește contul 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale” a cărui funcționalitate o prezentăm în continuare:

280 „Amortizări privind imobilizările necorporale”

- » după conținutul economic este un cont rectificativ al valorii imobilizărilor necorporale;
- » după funcția contabilă este un cont de pasiv;
- » se creditează cu amortizarea imobilizărilor necorporale, înregistrată lunar pe cheltuieli;
- » se debitează cu amortizarea imobilizărilor necorporale ieșite din patrimoniul entității ca urmare a amortizării lor integrale sau cedate altor întreprinderi;
- » soldul creditor reprezintă amortizarea (cumulată) aferentă imobilizărilor necorporale existente în întreprindere.

NOTĂ

Cu acest sold se rectifică, prin scădere, valoarea contabilă a imobilizărilor corporale.

Conturile operaționale de amortizări ale imobilizărilor necorporale, potrivit Planului de conturi general în vigoare, sunt: 2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire”, 2803 „Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare”, 2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare”, 2807 „Amortizarea fondului comercial” și 2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale”.

În continuare, vom ilustra funcționalitatea acestor conturi prin următoarele aplicații practice:

1. La constituirea unei entități economice se achită în numerar suma de 1.500 lei reprezentând taxe de înmatriculare la Registrul Comerțului și de publicitate în Monitorul Oficial.

1) Înregistrarea cheltuielilor de constituire achitate în numerar.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea cheltuielilor de constituire cu 1.500 lei;
- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea numerarului din casierie cu 1.500 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 201 „Cheltuieli de constituire” și 5311 „Casa în lei”.

4) 201 „Cheltuieli de constituire”, după funcția contabilă este un cont de activ, deoarece are loc creșterea cheltuielilor de constituire cu 1.500, contul se debitează cu suma respectivă;

5311 „Casa în lei”, după funcția contabilă este un cont de activ, deoarece are loc scăderea numerarului cu 1.500, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
201 „Cheltuieli de constituire”	=	5311 „Casa în lei”	1.500
	x		

2. După începerea activității, cheltuielile de constituire se amortizează liniar în 2 ani.

1) Calcularea și înregistrarea amortizării anuale a cheltuielilor de constituire.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea cheltuielilor cu amortizarea cu 750 lei;
- ✓ scăderea valorii activelor determinată de creșterea activelor rectificative (amortizarea) care corectează (prin scădere) valoarea brută a cheltuielilor de constituire cu 750 lei.

Notă de calcul:

$$A_a = \frac{1.800}{3} = 600$$

3) Conturile corespondente sunt: 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” și 2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire”.

4) 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor, după funcția contabilă este un cont care funcționează după regula conturilor de activ; deoarece are loc creșterea cheltuielilor cu 750 lei, contul se debitează cu suma respectivă; 2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire”, după funcția contabilă este un cont de pasiv, deoarece are loc creșterea amortizării cu 750 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire”	750
	x		

NOTĂ

Operațiunea nr. 2 se repetă și în anul următor.

3. După 2 ani cheltuielile de constituire amortizate integral se scot din evidența contabilă.

1) Scoaterea în evidență a cheltuielilor de constituire.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea existențelor de imobilizări ne-corporale cu 1.500 lei;
- ✓ creșterea valorii activelor determinată de scăderea valorii activelor rectificative (amortizarea) cu 1.500 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 201 „Cheltuieli de constituire” și 2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire”.

4) 201 „Cheltuieli de constituire”, după funcția contabilă este un cont de activ, deoarece are loc scăderea cheltuielilor de constituire (scoase din evidență) cu 1.500 lei, contul se creditează cu suma respectivă;

2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire”, după funcția contabilă este un cont de pasiv, deoarece are loc o diminuare a amortizărilor cu 1.500 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire”	=	201 „Cheltuieli de constituire”	1.500
	x		

7.2.2. Contabilitatea imobilizărilor corporale

Pentru înregistrarea în contabilitate a imobilizărilor corporale se utilizează conturile din grupa 21 „IMOBILIZĂRI CORPORALE” a cărei structură pe conturi este următoarea:

211 „Terenuri și amenajări de terenuri”

2111 „Terenuri”

2112 „Amenajări de terenuri”

212 „Construcții”

- 213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații”
 - 2131 „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”
 - 2132 „Aparate și instalații de măsurare, control și reglare”
 - 2133 „Mijloace de transport”
 - 2134 „Animale și plantații”
- 214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”

Potrivit Normelor metodologice de funcționare a conturilor, prevăzute de Reglementările contabile conforme cu directivele europene:

Conturile **211 „Terenuri și amenajări de terenuri”, 212 „Construcții”, 213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații” și 214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”** sunt după conținutul economic conturi de **active imobilizate corporale**, iar după funcția contabilă **conturi de activ**.

- » se debitează cu valoarea de înregistrare (de intrare) a imobilizărilor corporale intrate în patrimoniul unității economice prin cumpărare, din producție proprie, primite gratuit, aduse ca aport la capitalul social;
- » se creditează cu valoarea de înregistrare a imobilizărilor corporale ieșite din patrimoniul unității economice prin casare, vânzare, retrase de acționari;
- » soldul debitor reprezintă valoarea de înregistrare a imobilizărilor corporale existente la un moment dat în patrimoniu.

Pentru înregistrarea amortizării imobilizărilor corporale se utilizează contul **281 „Amortizări privind imobilizările corporale”** a cărui funcționalitate o prezentăm în continuare:

281 „Amortizări privind imobilizările corporale”

- » după conținutul economic este un cont rectificativ al valorii imobilizărilor corporale;
- » după funcția contabilă este un cont de pasiv;
- » se creditează cu amortizarea imobilizărilor corporale, calculată și inclusă lunar în cheltuieli;
- » se debitează cu amortizarea aferentă imobilizărilor corporale ieșite din patrimoniul entității;
- » soldul creditor al contului reprezintă amortizarea aferentă imobilizărilor corporale existente în întreprindere.

Pentru înregistrarea amortizării imobilizărilor corporale conturile operaționale sunt conturi sintetice de gradul II, care potrivit Planului de conturi general în vigoare, sunt: **2811 „Amortizarea amenajărilor de terenuri”, 2812 „Amortizarea construcțiilor”, 2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor” și 2814 „Amortizarea altor imobilizări corporale”**.

Ilustrăm, în continuare, funcționarea acestor conturi prin următoarele aplicații practice:
1. O entitate economică achiziționează de la furnizor un fax la costul de achiziție, fără TVA, de 1.800 lei plus TVA 19%.

- 1) Achiziționarea faxului.
- 2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea valorii imobilizărilor corporale sub forma faxului, cu 1.800 lei;
- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanței față de stat privind TVA deductibilă, cu 342 lei;
- ✓ creșterea datoriilor față de furnizorii de imobilizări, cu 2.142 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”, 404 „Furnizori de imobilizări” și 4426 „TVA deductibilă”.

4) 214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”, după funcția contabilă este un cont de activ, deoarece are loc creșterea valorii activelor imobilizate cu 1.800 lei, contul se debitează cu suma respectivă;

4426 „TVA deductibilă”, după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc creșterea creanței față de stat cu 342 lei ($1.800 \times 19\%$), contul se debitează cu suma respectivă.

404 „Furnizori de imobilizări”, după funcția contabilă este un cont de pasiv, deoarece are loc o creștere a obligațiilor față de furnizori cu 2.142 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

%	x	
=		
214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”		404 „Furnizori de imobilizări”
4426 „TVA deductibilă”	x	2.142 1.800
		342

2. Se înregistrează amortizarea liniară a faxului, știind că durata de viață utilă a acestuia este de 3 ani.

1) Calcularea și înregistrarea amortizării faxului aferente primului an de utilizare.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea cheltuielilor cu amortizarea cu 600 lei;
- ✓ scăderea valorii activelor determinată de creșterea activelor rectificative (amortizarea) care vor scădea valoarea de intrare a faxului cu 600 lei.

Notă de calcul:

$$A_a = \frac{1.800}{3} = 600$$

3) Conturile corespondente sunt: 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” și 2814 „Amortizarea altor imobilizări corporale”.

4) 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”, după funcția contabilă este un cont care funcționează după regula conturilor de activ; deoarece are loc o creștere a cheltuielilor cu amortizarea faxului cu 600 lei, contul se debitează cu suma respectivă;

2814 „Amortizarea altor imobilizări corporale”, după funcția contabilă este un cont de pasiv, deoarece are loc creșterea amortizării faxului cu 600 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	2814 „Amortizarea altor imobilizări corporale”	600
	x		

NOTĂ

Operațiunea nr. 2 se repetă și în al doilea și al treilea an de funcționare a faxului.

3. După 3 ani, faxul amortizat integral este scos din folosință.

1) Scoaterea din folosință a imobilizării corporale.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea existențelor de imobilizări corporale cu 1.800 lei;
- ✓ creșterea valorii activelor determinată de scăderea valorii activelor rectificative (amortizarea) cu 1.800 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale” și 2814 „Amortizarea altor imobilizări corporale”.

4) 214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”, după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc scăderea valorii imobilizărilor corporale, sub forma faxului scos din funcțiune, cu 1.800 lei, contul se creditează cu suma respectivă;

2814 „Amortizarea altor imobilizări corporale”, după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc scăderea amortizărilor (aferente faxului scos din funcțiune) cu 1.800 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
2814 „Amortizarea altor imobilizări corporale”	=	214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”	1.800
	x		

4. O entitate economică achiziționează de la furnizori un autocamion la costul de achiziție, fără TVA, de 24.000 lei plus TVA 19%.

1) Achiziționare autocamion.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea valorii mijloacelor de transport cu 24.000 lei;
- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanței față de stat privind TVA deductibilă cu 4.560 lei;
- ✓ creșterea valorii pasivelor determinată de creșterea obligațiilor față de furnizorii de imobilizări cu 28.560 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 2133 „Mijloace de transport”, 4426 “TVA deductibilă” și 404 „Furnizori de imobilizări”.

4) 2133 „Mijloace de transport”, după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc creșterea valorii mijloacelor de transport cu 24.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă;

4426 „TVA deductibilă”, după funcția contabilă este un cont de activ, deoarece are loc creșterea creanței față de stat cu 4.560 (24.000 × 19%) contul se debitează cu suma respectivă.

404 „Furnizori de imobilizări”, după funcția contabilă este un cont de pasiv, deoarece are loc creșterea datoriilor față de furnizori cu 28.560 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
%	=	404 „Furnizori de imobilizări”	28.560
2133 „Mijloace de transport”			24.000
4426 „TVA deductibilă”	x		4.560

5. Se calculează și înregistrează amortizarea anuală (în regim liniar) a autocamionului, durata de viață utilă fiind de 8 ani.

1) Calcularea și înregistrarea amortizării autocamionului aferente primului an de utilizare.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii capitalurilor proprii determinată de creșterea cheltuielilor cu amortizarea (care antrenează scăderea rezultatului) cu 3.000 lei;
- ✓ scăderea valorii activelor determinată de creșterea valorii activelor rectificative (amortizarea) care vor scădea valoarea de intrare a autocamionului cu 3.000 lei.

Notă de calcul:

$$A_a = \frac{24.000}{8} = 3.000$$

3) Conturile corespondente sunt: 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” și 2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”.

4) 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”, după funcția contabilă este un cont care funcționează după regula conturilor de activ; deoarece are loc creșterea cheltuielilor cu amortizarea autocamionului cu 3.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”, după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc creșterea amortizării autocamionului cu 3.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”	3.000
	x		

NOTĂ

Operațiunea nr. 5 se repetă și în al doilea și al treilea an de utilizare a autocamionului.

6. După 3 ani de utilizare autocamionul se vinde altei entități economice la prețul de vânzare, fără TVA, de 20.000 lei; TVA 19%.

1) Vânzarea autocamionului.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanțelor (drepturilor) față de clienți cu 23.800 lei;
- ✓ creșterea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea veniturilor cu 20.000 lei;
- ✓ creșterea datoriei față de stat privind TVA colectată cu 3.800 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 461 „Debitori diverși”, 7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital” și 4427 „TVA colectată”.

4) 461 „Debitori diverși”, după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc creșterea creanței față de cumpărătorul autocamionului cu 23.800 lei, contul se debitează cu suma respectivă;

7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital”, după funcția contabilă este un cont care funcționează după regula conturilor de pasiv, deoarece are loc creșterea veniturilor din vânzarea autocamionului cu 20.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă;

4427 „TVA colectată”, după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc creșterea datoriei față de stat cu 3.800 ($20.000 \times 19\%$), contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

461 „Debitori diverși”	x =	<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div> 7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital” 4427 „TVA colectată” </div> <div style="text-align: right;"> 23.800 20.000 3.800 </div> </div>
	x	

NOTĂ

Orice operațiune de vânzare de active (datorită principiului necompensării) presupune reflectarea distinctă a veniturilor din vânzare reprezentate de prețul de vânzare, fără TVA și respectiv a ieșirii din patrimoniu a bunului vândut (scoaterea din evidență).

7. Scoaterea din evidență a autocamionului

1) Scoaterea din evidență a autocamionului vândut (parțial amortizat).

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de diminuarea existențelor de imobilizări corporale cu 24.000 lei;
- ✓ creșterea valorii activelor determinată de scăderea activelor rectificative (amortizarea) cu 9.000 lei (3.000×3 ani);
- ✓ scăderea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea cheltuielilor privind activele cedate (partea rămasă neamortizată a autocamionului) cu 15.000 lei ($24.000 - 9.000$).

3) Conturile corespondente sunt: 2133 „Mijloace de transport”, 2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor” și 6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”.

4) 2133 „Mijloace de transport”, după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc scăderea valorii mijloacelor de transport cu 24.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă;

2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”, după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc scăderea amortizărilor (afereente autocamionului vândut) cu 9.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă;

6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”, după funcția contabilă este un cont care funcționează după regula conturilor de activ; deoarece are loc creșterea cheltuielilor cu valoarea rămasă neamortizată a autocamionului vândut de 15.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
‘/.	=	2133 „Mijloace de transport”	24.000
2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”			9.000
6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”	x		15.000

7.2.3. Contabilitatea imobilizărilor financiare

Contabilitatea imobilizărilor financiare se conduce cu ajutorul conturilor din grupa 26 „IMOBILIZĂRI FINANCIARE” a cărei structură pe conturi este următoarea:

261 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate”

263 „Interese de participare”

264 “Titluri puse în echivalență”

265 „Alte titluri imobilizate”

267 „Creanțe imobilizate”

269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”

Potrivit Normelor metodologice de funcționare a conturilor prevăzute de Reglementările contabile conforme cu directivele europene:

Conturile **261 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate”, 263 „Interese de participare”, 264 “Titluri puse în echivalență”, 265 „Alte titluri imobilizate”** sunt **conturi de active imobilizate financiare**, după conținutul economic și **conturi de activ** după funcția contabilă:

- » se debitează cu valoarea titlurilor dobândite prin achiziție sau aport la capitalul social;
- » se creditează cu valoarea titlurilor cedate;
- » soldul debitor reprezintă valoarea titlurilor aflate în patrimoniu.

Excepție de la regula generală de funcționare a conturilor din grupa **26 „Imobilizări financiare”** face contul **269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”**, care:

- » după conținutul economic, este un cont de datorii;
- » după funcția contabilă, este un cont de pasiv;
- » se creditează cu sumele datorate pentru achiziționarea de imobilizări financiare;
- » se debitează cu sumele plătite pentru imobilizări financiare;
- » soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate pentru imobilizările financiare.

Vom ilustra funcționalitatea acestor conturi prin următoarele **aplicații practice**:

1. Se achiziționează 1.000 acțiuni de la o filială din cadrul grupului având valoarea nominală de 3 lei/acțiune, la care se și cumpără, achiziționându-se imediat prin virament bancar: 80% din contravaloarea acțiunilor, iar restul la o dată ulterioară.

1) Achiziționare acțiuni.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea valorii titlurilor de participare deținute la filiale din cadrul grupului cu 3.000 lei (1.000×3);
- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea disponibilului din bancă cu 2.400 ($80\% \times 3.000$);
- ✓ creșterea datoriei determinată de achiziționarea imobilizărilor financiare cu 600 lei ($20\% \times 3.000$).

3) Conturile corespondente sunt: 261 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate”, 5121 „Conturi la bănci în lei” și 269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”.

4) 261 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate”, după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc creșterea valorii acțiunilor deținute cu 3.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă;

5121 „Conturi la bănci în lei”, după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc scăderea disponibilului din bancă cu 2.400 lei, contul se creditează cu suma respectivă;

269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”, după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc creșterea datoriei de plată a acțiunilor achiziționate cu 600 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

261 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate”	x	%	3.000
	=	5121 „Conturi la bănci în lei” 269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”	2.400 600
	x		

2. Se achită în numerar restul de 20% din contravaloarea acțiunilor anterior achiziționate.

1) Plata acțiunilor rămase neachitate.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea datoriei pentru acțiunile achiziționate cu 600 lei;

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea numerarului din casierie cu 600 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare” și 5311 „Casa în lei”.

4) 269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”, după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc scăderea datoriei pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate, cu 600 lei, contul se debitează cu suma respectivă;

5311 „Casa în lei”, după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc scăderea numerarului cu 600 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”	=	5311 „Casa în lei”	600
	x		

3. Se vând 400 de acțiuni la un preț de 3,50 lei/acțiune, cu încasare ulterioară.

1) Vânzarea acțiunilor.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanțelor față de cumpărătorii acțiunilor cu 1.400 lei ($400 \times 3,50$);
- ✓ creșterea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea veniturilor din vânzarea titlurilor de participare cu 1.400 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 461 „Debitori diverși” și 7641 „Venituri din imobilizări financiare cedate”.

4) 461 „Debitori diverși”, după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc creșterea creanței față de cumpărătorii acțiunilor cu 1.400 lei, contul se debitează cu suma respectivă;

7641 „Venituri din imobilizări financiare cedate”, după funcția contabilă, este un cont care funcționează după regula conturilor de pasiv; deoarece are loc creșterea veniturilor din cedarea acțiunilor cu 1.400 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
461 „Debitori diverși”	=	7641 „Venituri din imobilizări financiare cedate”	1.400
	x		

4. Scoaterea din evidența contabilă a titlurilor de participare vândute.

1) Scoaterea din evidență a titlurilor de participare vândute.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii activelor sub forma acțiunilor deținute la entitățile afiliate cu 1.200 lei (400×3);
- ✓ scăderea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea cheltuielilor privind titlurile de participare cedate cu 1.200 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 261 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate” și 6641 „Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate”.

4) 261 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate”, după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc scăderea acțiunilor deținute cu 1.200 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

6641 „Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate”, după funcția contabilă este un cont care funcționează după regula conturilor de activ; deoarece are loc creșterea cheltuielilor cu 1.200 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
6641 „Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate”	=	261 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate”	1.200
	x		

5. Se primesc în contul de la bancă dividende aferente acțiunilor deținute.

1) Încasarea dividendelor.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea disponibilului din bancă cu 500 lei;
- ✓ creșterea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea veniturilor cu 500 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 5121 „Conturi la bănci în lei” și 7611 „Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate”.

4) 5121 „Conturi la bănci în lei”, după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc creșterea disponibilului de la bancă cu 500 lei, contul se debitează cu suma respectivă;

7611 „Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate” este după funcția contabilă un cont care funcționează după regula conturilor de pasiv; deoarece are loc creșterea veniturilor cu 500 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
5121 „Conturi la bănci în lei”	=	7611 „Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate”	500
	x		

6. Se încasează în contul bancar contravaloarea acțiunilor vândute.

1) Încasarea contravalorii acțiunilor vândute.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea creanței față de cumpărătorii acțiunilor cu 1.400 lei;
- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea disponibilului din bancă cu 1.400 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 461 „Debitori diverși” și 5121 „Conturi la bănci în lei”.

4) 461 „Debitori diverși”, după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc scăderea creanței cu 1.400 lei, contul se creditează cu suma respectivă;

5121 „Conturi la bănci în lei”, după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc creșterea disponibilului din bancă cu 1.400 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
5121 „Conturi la bănci în lei”	=	461 „Debitori diverși”	1.400
	x		

7.3. Contabilitatea stocurilor

7.3.1. Contabilitatea stocurilor de materii prime și materiale și a ajustărilor pentru depreciere aferente

Contabilitatea stocurilor de materii prime și materiale se conduce cu ajutorul conturilor din grupa 30 „STOCURI DE MATERII PRIME ȘI MATERIALE” a cărei structură de conturi este:

- 01 „Materii prime”
- 302 „Materii consumabile”
 - 3021 „Materiale auxiliare”
 - 3022 „Combustibili”
 - 3023 „Materiale pentru ambalat”
 - 3024 „Piese de schimb”
 - 3025 „Semințe și materiale de plantat”
 - 3026 „Furaje”
 - 3028 „Alte materiale consumabile”
- 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”
- 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”

Potrivit Normelor metodologice de funcționare a conturilor, prevăzute de Reglementările contabile conforme cu directivele europene:

Contul 301 „Materii prime”

- » după conținutul economic este un cont de active circulante (curente) materiale;
- » după funcția contabilă este un cont de activ.
- » se debitează cu valoarea de înregistrare (cost efectiv sau cost standard) a materiilor prime intrate în patrimoniu.
- » se creditează cu valoarea de înregistrare a materiilor prime ieșite din patrimoniu.
- » soldul contului poate fi numai debitor și reflectă valoarea de înregistrare a materiilor prime existente în stoc, la un moment dat.

Conturile 302 „Materiale consumabile” și 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar” funcționează similar contului 301 „Materii prime”.

Contul 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”

- » după funcția contabilă este un cont de activ.
- » se debitează cu diferențele dintre prețul de înregistrare standard (prestabilit) și costul de achiziție, aferente materiilor prime și materialelor intrate în patrimoniu;
- » se creditează cu diferențele dintre prețul de înregistrare standard (prestabilit) și costul de achiziție, aferente materiilor prime și materialelor ieșite din gestiune.
- » soldul contului poate fi numai debitor și reflectă diferențele dintre prețul de înregistrare standard (prestabilit) și costul de achiziție, aferente materiilor prime și materialelor existente în stoc la un moment dat.

Contabilizarea ajustărilor pentru deprecierea materiilor prime și materialelor se realizează cu ajutorul conturilor:

- 391 „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime”
- 392 „Ajustări pentru deprecierea materialelor”

3921 „Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile”**3922 „Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar”**

- » după funcția contabilă sunt conturi de pasiv.
- » după conținutul economic sunt conturi rectificative ale stocurilor de materii prime și materiale.
- » se creditează cu valoarea ajustărilor pentru deprecierea materiilor prime și materialelor constituite sau majorate (pe naturi de ajustări).
- » se debitează cu valoarea ajustărilor pentru deprecierea materiilor prime sau materialelor diminuate sau anulate (pe naturi de ajustări).
- » soldul conturilor poate fi numai creditor și reflectă valoarea ajustărilor pentru depreciere aferente materiilor prime sau materialelor existente în stoc (pe naturi de ajustări).

Ilustrăm funcționalitatea acestor conturi prin următoarele aplicații practice:

APLICAȚIE PRACTICĂ NR. 1

O entitate economică are la începutul lunii ianuarie un stoc de 100 kg materii prime, al cărui cost de achiziție este de 9,60 lei/kg.

În cursul lunii entitate economică realizează următoarele operațiuni privind stocurile de materii prime (redate în ordine cronologică):

- a) se achiziționează 400 kg materii prime, cost de achiziție 9,90 lei/kg și TVA 19%;
- b) se dau în consum 300 kg materii prime;
- c) se achiziționează 500 kg materii prime, cost de achiziție 10,50 lei/kg și TVA 19%;
- d) se dau în consum 650 kg materii prime.

A) În cazul evidenței la cost efectiv

Operațiunea NR. 1

1) Achiziție 400 kg materii prime.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea stocului materiilor prime cu 3.960 lei (400 kg x 9,90 lei/kg);
- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanțelor față de buget privind TVA deductibilă cu 752,40 lei (19% x 3.960 lei);
- ✓ creșterea valorii datoriilor determinată de creșterea datoriilor față de furnizori cu 4.712,40 lei (3.960 lei + 752,40 lei).

3) Conturile corespondente sunt: 301 „Materii prime”, 4426 „TVA deductibilă” și 401 „Furnizori”.

4) Contul 301 „Materii prime” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a valorii materiilor prime cu 3.960 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 4426 „TVA deductibilă” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a creanței față de buget privind TVA deductibilă cu 752,40 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 401 „Furnizori” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriei față de furnizori cu 4.712,40 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
%	=	401 „Furnizori”	4.712,40
301 „Materii prime”			3.960,00
4426 „TVA deductibilă”	x		752,40

Operațiunea nr. 2

1) Consum 300 kg materii prime.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea stocului materiilor prime cu 2.940 lei (100 kg x 9,60 lei/kg + 200 kg x 9,90 lei/kg – evaluate după metoda FIFO);
- ✓ scăderea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea cheltuielilor cu materiile prime cu 2.940 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 301 „Materii prime” și 601 „Cheltuieli cu materiile prime”.

4) Contul 301 „Materii prime” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a valorii materiilor prime cu 2.940 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 601 „Cheltuieli cu materiile prime” funcționează după regula conturilor de activ; deoarece are loc o creștere a cheltuielilor cu materiile prime cu 2.940 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	=	301 „Materii prime”	2.940
	x		

Operațiunea nr. 3

1) Achiziție 500 kg materii prime (cost de achiziție: 500 kg x 10,50 lei/kg = 5.250 lei, TVA 19% x 5.250 lei = 997,50 lei).

5) Formula contabilă este:

	x		
%	=	401 „Furnizori”	6.247,50
301 „Materii prime”			5.250,00
4426 „TVA deductibilă”	x		997,50

Operațiunea nr. 4

1) Consum 650 kg materii prime (200 kg x 9,90 lei/kg + 450 kg x 10,50 lei/kg = 6.705 lei – evaluate după metoda FIFO)

5) Formula contabilă este:

	x		
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	=	301 „Materii prime”	6.705
	x		

B) În cazul evidenței la cost standard de 10 lei/kg**Operațiunea NR. 1**

1) Achiziție 400 kg materii prime

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea stocului materiilor prime cu 4.000 lei (400 kg x 10 lei/kg);
- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea valorică a stocului datorită înregistrării diferențelor de preț favorabile de 40 (400 kg x 9,90 lei/kg – 400 kg x 10 lei/kg);
- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanțelor față de buget privind TVA deductibilă, cu 752,40 lei (19% x 3.960 lei);
- ✓ creșterea datoriilor determinată de creșterea datoriilor față de furnizori cu 4.712,40 lei (3.960 lei + 752,40 lei).

OBSERVAȚIE: Modul în care sunt evaluate stocurile la intrare în patrimoniu nu afectează valoarea TVA deductibilă, respectiv datoria față de furnizori.

3) Conturile corespondente sunt: 301 „Materii prime”, 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”, 4426 „TVA deductibilă” și 401 „Furnizori”.

4) Contul 301 „Materii prime” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a valorii materiilor prime cu 4.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece sunt înregistrate diferențe de preț favorabile aferente intrărilor de materii prime în sumă de 40, contul se debitează cu suma respectivă;

Contul 4426 „TVA deductibilă” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a creanței față de buget privind TVA deductibilă, cu 752,40 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 401 „Furnizori” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriei față de furnizori cu 4.712,40 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
301 „Materii prime”	=	401 „Furnizori”	4.712,40
308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”	x		4.000,00
4426 „TVA deductibilă”			40,00
			752,40

Operațiunea NR. 2

1) Consum 300 kg materii prime (300 kg x 10 lei/kg = 3.000 lei)

5) Formula contabilă este:

601 „Cheltuieli cu materiile prime”	x		
	=	301 „Materii prime”	3.000
	x		

Operațiunea NR. 3

1) Achiziție 500 kg materii prime

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea stocului materiilor prime cu 5.000 lei (500 kg x 10 lei/kg);
- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea valorii stocului materiilor prime datorită înregistrării diferențelor de preț nefavorabile de 250 lei (500 kg x 10,50 lei/kg – 500 kg x 10 lei/kg);
- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanțelor față de buget privind TVA deductibilă cu 997,50 lei (19% x 5.250 lei);
- ✓ creșterea datoriilor determinată de creșterea datoriilor față de furnizori cu 6.247,50 lei (5.250 lei + 997,50 lei).

3) Conturile corespondente sunt: 301 „Materii prime”, 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”, 4426 „TVA deductibilă” și 401 „Furnizori”.

4) Contul 301 „Materii prime” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a valorii stocului materiilor prime cu 5.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece sunt înregistrate diferențe de preț nefavorabile aferente intrărilor de materii prime, contul se debitează cu 250 lei.

Contul 4426 „TVA deductibilă” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a creanței față de buget privind TVA deductibilă cu 997,50 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 401 „Furnizori” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriei față de furnizori cu 6.247,50 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
%. 301 „Materii prime” 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale” 4426 „TVA deductibilă”	=	401 „Furnizori”	6.247,50 5.000,00 250,00 997,50
	x		

Operațiunea nr. 4

1) Consum 650 kg materii prime (650 kg x 10 lei/kg = 6.500 lei).

5) Formula contabilă este:

	x		
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	=	301 „Materii prime”	6.500
	x		

Operațiunea nr. 5

1) Repartizarea diferențelor de preț aferente ieșirilor.

OBSERVAȚIE: Repartizarea diferențelor de preț se face la sfârșitul perioadei deoarece are menirea de a ajusta, pe de o parte, mărimea cheltuielilor cu consumurile de materii prime, care momentan reflectă costul standard al materiilor prime consumate și, pe de altă parte, are menirea de a ajusta valoarea diferențelor de preț astfel încât, la finele lunii, ele să reflecte doar diferențele de preț aferente stocului rămas.

Valoarea diferențelor de preț repartizate este stabilită în Nota de calcul nr. 1

NOTA DE CALCUL NR. 1

D	301 „Materii prime”	C
Sid ¹	1.000	
1	4.000	2 3.000
3	5.000	4 6.500
Rd	9.000	Rc 9.500

D	308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”	C
Sid ²	40	
1	40	
3	250	
Rd	210	

¹Solul inițial = 100 kg x 10 lei/kg = 1.000 lei

²Solul inițial = 100 kg x 9,60 lei/kg - 100 kg x 10 lei/kg = 40 lei.

a) Calculul coeficientului k:

$$k = \frac{\text{Sid (308)} + \text{Rd (308)}}{\text{Sid (301)} + \text{Rd (301)}} \times 100 = \frac{(-40) + 210}{1.000 + 9.000} \times 100 = 1,70 \%$$

b) Stabilirea diferențelor de preț aferente ieșirilor (D):

$$D = k \times Rc(301) = 1,70 \% \times 9.500 \text{ lei} = 161,50 \text{ lei}$$

OBSERVAȚIE: Diferențele de preț repartizate sunt nefavorabile dacă diferențele de preț totale aferente intrărilor (date de soldul inițial și rulajul contului de diferențe) sunt nefavorabile (cazul nostru), respectiv sunt favorabile în caz contrar.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea valorii stocului materiilor prime datorită repartizării asupra ieșirilor a diferențelor de preț nefavorabile cu 161,50 lei;
- ✓ scăderea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea cheltuielilor cu materiile prime cu 161,50 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale” și 601 „Cheltuieli cu materiile prime”.

4) Contul 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc repartizarea diferențelor de preț nefavorabile aferente ieșirilor în sumă de 161,50 lei, contul se creditează cu suma respectivă. Contul 601 „Cheltuieli cu materiile prime” funcționează după regula conturilor de activ; deoarece are loc o creștere a cheltuielilor cu materiile prime datorită repartizării diferențelor de preț nefavorabile în sumă de 161,50 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

601 „Cheltuieli cu materiile prime”	x	308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”	161,50
	=		
	x		

APLICAȚIE PRACTICĂ NR. 2

O entitate economică are la sfârșitul exercițiului financiar N un stoc de materii prime al cărui cost de achiziție este de 4.800 lei pentru care stabilește o valoare realizabilă netă de 4.680 lei. În exercițiul financiar N+1 materiile prime sunt date în consum.

A) În exercițiul financiar N:**Operațiunea NR. 1**

1) Constituirea ajustărilor pentru deprecierea materiilor prime

OBSERVAȚIE: Constituirea acestor ajustări este impusă de principiul prudenței care solicită reflectarea tuturor pierderilor potențiale generate de deprecierea activelor sub forma ajustărilor pentru depreciere.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea valorii stocului materiilor prime datorită creșterii ajustărilor pentru deprecieri cu 120 lei (4.800 lei – 4.680 lei);
- ✓ scăderea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea cheltuielilor cu ajustările pentru deprecierea valorii materiilor prime cu 120 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 391 „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime” și 6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”.

4) Contul 391 „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a ajustărilor pentru deprecierea valorii stocului de materii prime cu 120 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante” funcționează după regula conturilor de activ; deoarece are loc o creștere a cheltuielilor cu ajustările pentru deprecierea activelor circulante cu 120 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”	x = x	391 „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime”	120
---	-------------	---	------------

B) În exercițiul financiar N+1:**Operațiunea NR. 1**

1) Consum materii prime.

5) Formula contabilă este:

601 „Cheltuieli cu materiile prime”	x = x	301 „Materii prime”	4.800
--	-------------	----------------------------	--------------

Operațiunea NR. 2

1) Anularea ajustărilor pentru deprecierea materiilor prime

OBSERVAȚIE: Anularea ajustărilor se face atunci când deprecierea a rămas fără obiect la ieșirea din patrimoniu a materiilor prime sau la o următoare evaluare.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea valorii stocului materiilor prime datorită scăderii ajustărilor pentru depreciere cu 120 lei;
- ✓ creșterea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea veniturilor din ajustările pentru deprecierea materiilor prime cu 120 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 391 „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime” și 7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”.

4) Contul 391 „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o scădere a ajustărilor pentru deprecierea valorii materiilor prime cu 120 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante” funcționează după regula conturilor de pasiv; deoarece are loc o creștere a veniturilor din ajustări pentru deprecierea activelor circulante cu 120 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
391 „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime”	=	7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”	120
	x		

7.3.2. Contabilitatea stocurilor de produse și a ajustărilor pentru depreciere aferente

Contabilitatea stocurilor de produse se conduce cu ajutorul conturilor din grupa 34 „STOCURI DE PRODUSE” a cărei structură de conturi este:

341 „Semifabricate”

345 „Produse finite”

346 „Produse reziduale”

348 „Diferențe de preț la produse”

Potrivit Normelor metodologice de funcționare a conturilor, prevăzute de Reglementările contabile conforme cu directivele europene:

Contul 345 „Produse finite”

- » după funcția contabilă este un cont de activ.
- » se debitează cu valoarea de înregistrare (cost de producție sau prețul standard) a produselor finite intrate în patrimoniu.
- » se creditează cu valoarea de înregistrare a produselor finite ieșite din patrimoniu.
- » soldul contului poate fi numai debitor și reflectă valoarea de înregistrare a produselor finite existente în stoc la un moment dat.

Conturile 341 „Semifabricate” și 346 „Produse reziduale” funcționează similar contului 345 „Produse finite”

Contul 348 „Diferențe de preț la produse”

- » după funcția contabilă este un cont de activ.
- » se debitează cu diferențele dintre prețul standard (prestabilit) și costul de producție a produselor intrate în gestiune.
- » se creditează cu diferențele dintre prețul standard (prestabilit) și costul de producție a produselor ieșite din gestiune.

- » soldul contului poate fi numai debitor și reflectă diferențele dintre prețul standard (prestabilit) și costul de producție a produselor existente în stoc la un moment dat.

Contabilizarea ajustărilor pentru deprecierea produselor se realizează cu ajutorul contului **394 „Ajustări pentru deprecierea produselor”** – cont care funcționează similar contului **391 „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime”**

Ilustrăm funcționalitatea acestor conturi prin următoarele aplicații practice:

APLICAȚIE PRACTICĂ NR. 1

O entitate economică are la începutul lunii ianuarie un stoc de 200 kg produse finite evaluate la prețul standard de 8 lei, costul efectiv fiind de 8,10 lei/kg. În cursul lunii sunt obținute 800 kg produse finite (evaluate de asemenea la preț standard de 8 lei/kg) și se vând 900 kg produse finite, preț de vânzare de 10 lei și TVA 19%. La sfârșitul lunii se calculează costul efectiv al produselor finite obținute în cursul lunii de 8,30 lei/kg, se înregistrează diferențele aferente produselor finite obținute și se repartizează diferențele de preț aferente produselor finite vândute.

OBSERVAȚIE: Orice operațiune de vânzare de stocuri, datorită principiului necompensării, presupune reflectarea distinctă a veniturilor din vânzare date de prețul de vânzare fără TVA (vânzarea propriu – zisă) și, respectiv, a ieșirii din patrimoniu a stocurilor vândute (descărcarea gestiunii).

OPERAȚIUNEA NR. 1

1) Obținere 800 kg produse finite

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea valorii stocului produselor finite cu 6.400 lei (800 kg x 8 lei/kg);
- ✓ creșterea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea veniturilor reprezentând venituri aferente costurilor stocurilor de produse cu 6.400 lei.

OBSERVAȚIE: Datorită faptului că principiul necompensării impune recunoașterea separată a cheltuielilor reprezentând consumurile efectuate pentru obținerea produselor finite, cheltuieli care adunate formează costul de producție, la obținerea produselor finite trebuie înregistrat un venit care să compenseze aceste cheltuieli, venit care este egal cu costul de producție, aceasta deoarece procesul productiv nu trebuie să majoreze sau să diminueze rezultatul exercițiului.

3) Conturile corespondente sunt: 345 „Produse finite” și 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”.

4) Contul 345 „Produse finite” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a valorii produselor finite cu 6.400 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” funcționează după regula conturilor de pasiv (la stocare de produse); deoarece are loc o creștere a veniturilor reprezentând produsele obținute cu 6.400 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

345 „Produse finite”	x	711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	6.400
	=		
	x		

Operațiunea nr. 2

1) Vânzare 900 kg produse finite.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea veniturilor din vânzarea produselor finite cu 9.000 lei (900 kg x 10 lei/kg).
- ✓ creșterea datoriei față de buget privind TVA colectată, cu 1.710 lei (19% x 9.000 lei);
- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanțelor față de clienți cu 10.710 lei (9.000 lei + 1.710 lei).

3) Conturile corespondente sunt: 701 „Venituri din vânzarea produselor finite”, 4427 „TVA colectată” și 4111 „Clienți”.

4) Contul 701 „Venituri din vânzarea produselor finite” funcționează după regula conturilor de pasiv; deoarece are loc o creștere a veniturilor din vânzarea produselor finite cu 9.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 4427 „TVA colectată” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriei față de buget privind TVA colectată cu 1.710 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 4111 „Clienți” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a creanțelor față de clienți cu 10.710 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

4111 „Clienți”	x	701 „Venituri din vânzarea produselor finite”	10.710
	=	4427 „TVA colectată”	1.710
	x		

Operațiunea nr. 3

1) Descărcarea gestiunii produselor finite vândute

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea valorii stocului produselor finite cu 7.200 lei (900 kg x 8 lei/kg);
- ✓ scăderea rezultatului curent al exercițiului determinată de scăderea veniturilor reprezentând produsele finite vândute, cu 7.200 lei.

OBSERVAȚIE: Deoarece la obținerea producției s-a recunoscut un venit și respectiv la vânzarea producției a fost recunoscut încă un venit (venitul din vânzare), pentru a nu se ajunge la situația în care aceleași produse să genereze două venituri trebuie să diminuăm venitul recunoscut la obținerea producției.

3) Conturile corespondente sunt: 345 „Produse finite” și 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”.

4) Contul 345 „Produse finite” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a valorii produselor finite cu 7.200 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” funcționează după regula conturilor de pasiv; deoarece are loc o scădere a veniturilor reprezentând produsele vândute cu 7.200 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	=	345 „Produse finite”	7.200
	x		

Operațiunea nr. 4

1) Înregistrarea la sfârșitul lunii, a diferențelor de preț aferente produselor finite obținute

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea valorii stocului produselor finite datorită înregistrării diferențelor de preț nefavorabile aferente produselor finite obținute în sumă de 240 lei (800 kg x 8,30 lei – 800 x 8 lei/kg);
- ✓ creșterea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea veniturilor reprezentând produsele vândute cu 240 lei, datorită înregistrării diferențelor de preț nefavorabile aferente produselor finite obținute.

3) Conturile corespondente sunt: 348 „Diferențe de preț la produse” și 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”.

4) Contul 348 „Diferențe de preț la produse” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece se înregistrează diferențele de preț nefavorabile aferente produselor finite obținute în sumă de 240 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” funcționează după regula conturilor de pasiv; deoarece are loc o creștere a veniturilor reprezentând produsele obținute cu 240 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
348 „Diferențe de preț la produse”	=	711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	240
	x		

Operațiunea nr. 5

1) Repartizarea diferențelor de preț aferente ieșirilor.

Valoarea diferențelor de preț repartizate este stabilită în Nota de calcul nr. 2:

NOTA DE CALCUL NR. 2

345 „Produse finite”			
D			C
Sid ¹	1.600	3	7.200
1	6.400		
Rd	6.400	Rc	7.200

348 „Diferențe de preț la produse”			
D			C
Sid ²	20		
4	240		
Rd	240		

¹Solul inițial = 200 kg x 8 lei/kg = 1.600 lei

²Solul inițial = 200 kg x 8,10 lei/kg - 200 kg x 8 lei/kg = 20 lei.

a) Calculul coeficientului k:

$$k = \frac{\text{Sid}(348) + \text{Rd}(348)}{\text{Sid}(345) + \text{Rd}(345)} \times 100 = \frac{20 + 240}{1.600 + 6.400} \times 100 = 3,25\%$$

b) Stabilirea diferențelor de preț aferente ieșirilor (D):

$$D = k \times Rc(345) = 3,25 \% \times 7.200 \text{ lei} = 234 \text{ lei}$$

OBSERVAȚIE: Diferențele de preț repartizate sunt nefavorabile dacă diferențele de preț totale aferente intrărilor (date de soldul inițial și rulajul contului de diferențe) sunt nefavorabile (cazul nostru), respectiv sunt favorabile în caz contrar.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea valorii produselor finite datorită repartizării asupra ieșirilor a diferențelor de preț nefavorabile cu 234 lei;
- ✓ scăderea rezultatului curent al exercițiului determinată de scăderea veniturilor reprezentând costurile stocurilor de produse cu 234 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 348 „Diferențe de preț la produse” și 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”.

4) Contul 348 „Diferențe de preț la produse” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc repartizarea diferențelor de preț nefavorabile aferente ieșirilor în sumă de 234 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” funcționează după regula conturilor de pasiv; deoarece are loc o scădere a veniturilor reprezentând costurile stocurilor vândute datorită repartizării diferențelor de preț nefavorabile în sumă de 234 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	×		
711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	=	348 „Diferențe de preț la produse”	234
	×		

APLICAȚIE PRACTICĂ NR. 2

O entitate economică obține în cursul exercițiului financiar N un stoc de produse finite evaluat la cost efectiv de 4.800 lei pentru care stabilește la sfârșitul exercițiului financiar o valoare realizabilă netă de 4.700 lei. În cursul exercițiului financiar N + 1 entitatea economică vinde produsele finite respective cu un preț de vânzare de 5.000 lei și TVA 19%.

A) În cursul exercițiului financiar N:

Operațiunea NR. 1

1) Obținere produse finite

5) Formula contabilă este:

345 „Produse finite”	x	711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	4.800
	=		
	x		

Operațiunea nr. 2

1) Constituirea ajustărilor pentru deprecierea produselor finite

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea valorii stocului produselor finite datorită creșterii valorii ajustărilor pentru deprecieri cu 100 lei (4.800 lei – 4.700 lei);
- ✓ scăderea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea cheltuielilor cu ajustările pentru deprecierea valorii produselor finite cu 100 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 394 „Ajustări pentru deprecierea produselor” și 6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”.

4) Contul 394 „Ajustări pentru deprecierea produselor” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a valorii ajustărilor pentru deprecierea valorii produselor finite cu 100 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante” funcționează după regula conturilor de activ; deoarece are loc o creștere a cheltuielilor cu ajustările pentru deprecierea valorii activelor circulante cu 100 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”	x	394 „Ajustări pentru deprecierea produselor”	100
	=		
	x		

B) În exercițiul financiar N+1:

Operațiunea nr. 1

1) Vânzare produse finite

5) Formula contabilă este:

4111 „Clienți”	x	701 „Venituri din vânzarea produselor finite”	5.950
	=	4427 „TVA colectată”	950
	x		

Operațiunea nr. 2

1) Descărcarea gestiunii produselor finite vândute

5) Formula contabilă este:

711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	x	345 „Produse finite”	4.800
	=		
	x		

Operațiunea Nr. 3

1) Anularea ajustărilor pentru deprecierea produselor finite

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea valorii stocului produselor finite datorită scăderii valorii ajustărilor pentru depreciere cu 100 lei;
- ✓ creșterea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea veniturilor din ajustările pentru deprecierea valorii produselor finite cu 100 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 394 „Ajustări pentru deprecierea produselor” și 7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”.

4) Contul 394 „Ajustări pentru deprecierea produselor” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o scădere a valorii ajustărilor pentru deprecierea valorii produselor finite cu 100 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante” funcționează după regula conturilor de pasiv; deoarece are loc o creștere a veniturilor din ajustări pentru deprecierea valorii activelor circulante cu 100 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

394 „Ajustări pentru deprecierea produselor”	x = x	7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”	100
--	-------------	--	-----

7.3.3. Contabilitatea stocurilor de mărfuri și a ajustărilor pentru depreciere aferente

Contabilitatea stocurilor de mărfuri se conduce cu ajutorul conturilor din grupa 37 „MĂRFURI” a cărei structură de conturi este:

371 „Mărfuri”

378 „Diferențe de preț la mărfuri”

Potrivit Normelor metodologice de funcționare a conturilor, prevăzute de Reglementările contabile conforme cu directivele europene:

Contul 371 „Mărfuri”

- » după funcția contabilă este un cont de activ.
- » se debitează cu valoarea de înregistrare a mărfurilor intrate în patrimoniu.
- » se creditează cu valoarea de înregistrare a mărfurilor ieșite din patrimoniu.
- » soldul contului poate fi numai debitor și reflectă valoarea de înregistrare a mărfurilor existente în stoc la un moment dat.

OBSERVAȚIE: Nu considerăm necesară prezentarea modului de funcționare a contului 378 „Diferențe de preț la mărfuri” deoarece acesta este utilizat atunci când evidența mărfurilor se conduce la alte valori decât costul efectiv – aspect care nu face obiectul acestei lucrări.

Contabilizarea ajustărilor pentru deprecierea mărfurilor se realizează cu ajutorul contului: 397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor” – cont care funcționează similar contului 391 „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime”.

Ilustrăm funcționarea acestor conturi prin următoarea aplicație practică:

APLICAȚIE PRACTICĂ

O entitate economică achiziționează în cursul exercițiului financiar N mărfuri evaluate la cost de achiziție de 37.000 lei și TVA 19% pentru care la sfârșitul exercițiului financiar N stabilește o valoare realizabilă netă de 36.800 lei. În exercițiul financiar N+1 sunt vândute jumătate din mărfurile deținute cu un preț de vânzare de 20.000 lei și TVA 19%.

A) În exercițiul financiar N:

OPERAȚIUNEA NR. 1

1) Achiziție mărfuri

2) Această operațiune produce:

✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea valorii stocului mărfurilor cu 37.000 lei;

✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanțelor față de buget privind TVA deductibilă cu 7.030 lei ($19\% \times 37.000$ lei);

✓ creșterea datoriilor determinată de creșterea datoriilor față de furnizori cu 44.030 lei (37.000 lei + 7.030 lei).

3) Conturile corespondente sunt: 371 „Mărfuri”, 4426 „TVA deductibilă” și 401 „Furnizori”.

4) Contul 371 „Mărfuri” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a valorii mărfurilor cu 37.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 4426 „TVA deductibilă” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a creanței față de buget privind TVA deductibilă cu 7.030 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 401 „Furnizori” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriei față de furnizori cu 44.030 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
	=	401 „Furnizori”	44.030
371 „Mărfuri”			37.000
4426 „TVA deductibilă”			7.030
	x		

OPERAȚIUNEA NR. 2

1) Constituirea ajustărilor pentru deprecierea mărfurilor.

2) Această operațiune produce:

✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea valorii stocului mărfurilor datorită creșterii valorii ajustărilor pentru deprecieri cu 200 lei (37.000 lei – 36.800 lei);

✓ scăderea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea cheltuielilor cu ajustările pentru deprecierea valorii mărfurilor cu 200 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor” și 6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”.

4) Contul 397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a valorii ajustărilor pentru deprecierea valorii mărfurilor cu 200 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante” funcționează după regula conturilor de activ; deoarece are loc o creștere a cheltuielilor cu ajustările pentru deprecierea valorii activelor circulante cu 200 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”	=	397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”	200
	x		

B) În exercițiul financiar N+1:

Operațiunea NR. 1

1) Vânzare mărfuri.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea veniturilor din vânzarea mărfurilor cu 20.000 lei;
- ✓ creșterea datoriilor determinată de creșterea datoriei față de buget privind TVA colectată cu 3.800 lei ($19\% \times 20.000$ lei);
- ✓ creșterea activelor determinată de creșterea valorii creanțelor față de clienți cu 23.800 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”, 4427 „TVA colectată” și 4111 „Clienți”.

4) Contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” funcționează după regula conturilor de pasiv; deoarece are loc o creștere a veniturilor din vânzarea mărfurilor cu 20.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 4427 „TVA colectată” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriei brute față de buget privind TVA colectată cu 3.800 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 4111 „Clienți” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a creanțelor față de clienți cu 23.800 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
4111 „Clienți”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	23.800
	x	4427 „TVA colectată”	3.800

Operațiunea NR. 2

1) Descărcarea gestiunii mărfurilor vândute.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea valorii stocului de mărfuri, cu 18.500 lei (37.000 lei : 2);
- ✓ scăderea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea cheltuielilor cu materiile prime cu 18.500 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 307 „Mărfuri” și 607 „Cheltuieli privind mărfurile”.

4) Contul 307 „Mărfuri” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a valorii stocului mărfurilor cu 18.500 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile” funcționează după regula conturilor de activ; deoarece are loc o creștere a cheltuielilor cu materiile prime cu 18.500 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	307 „Mărfuri”	18.500
	x		

Operațiunea nr. 3

1) Anularea ajustărilor pentru deprecierea mărfurilor

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea valorii stocului mărfurilor datorită scăderii valorii ajustărilor pentru depreciere cu 100 lei;
- ✓ creșterea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea veniturilor din ajustările pentru deprecierea valorii mărfurilor cu 100 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor” și 7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”.

4) Contul 397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o scădere a valorii ajustărilor pentru deprecierea stocului de mărfuri cu 100 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante” funcționează după regula conturilor de pasiv; deoarece are loc o creștere a veniturilor din ajustări pentru deprecierea activelor circulante cu 100 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”	=	7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”	100
	x		

7.4. Contabilitatea decontărilor cu terții

7.4.1. Contabilitatea decontărilor cu furnizorii și clienții și a ajustărilor pentru deprecierea creanțelor față de clienți

Contabilitatea decontărilor cu furnizorii se conduce cu ajutorul conturilor din grupa 40 „FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE” a cărei structură de conturi este:

401 „Furnizori”

403 „Efecte de plătit”

404 „Furnizori de imobilizări”

405 „Efecte de plătit pentru imobilizări”

408 „Furnizori – facturi nesosite”

409 „Furnizori - debitori”

4091 „Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”

4092 „Furnizori – debitori pentru prestări de servicii”

Potrivit Normelor metodologice de funcționare a conturilor, prevăzute de Reglementările contabile conforme cu directivele europene:

Contul 401 „Furnizori”

- » după conținutul economic este un cont de datorii.
- » după funcția contabilă este un cont de pasiv.
- » se creditează cu datoriile față de furnizori rezultate din achiziția de bunuri de natura activelor circulante, bunuri nestocabile și servicii.
- » se debitează cu datoriile față de furnizori decontate.
- » soldul contului poate fi numai creditor și reflectă datoriile față de furnizori existente la un moment dat.

Contul 403 „Efecte de plătit”

- » după conținutul economic este un cont de datorii;
- » după funcția contabilă este un cont de pasiv.
- » se creditează cu datoriile față de furnizori reprezentate de efecte comerciale (cambii, bilete la ordin).
- » se debitează cu datoria față de furnizori reprezentate de efecte comerciale decontate.
- » soldul contului poate fi numai creditor și reflectă datoriile față de furnizori reprezentate de efecte comerciale existente la un moment dat.

Conturile 404 „Furnizori de imobilizări” și 405 „Efecte de plătit pentru imobilizări” funcționează similar conturilor 401 „Furnizori” și, respectiv, 403 „Efecte de plătit”, doar că reflectă valoarea datoriilor generate de achiziții de imobilizări.

Contul 409 „Furnizori - debitori”

- » după conținutul economic este un cont de creanțe;
- » după funcția contabilă este un cont de activ.
- » se debitează cu valoarea creanțelor față de furnizori provenite din avansurile acordate și facturate acestora, ambalajele care circulă în sistem de restituire etc.
- » se creditează cu creanțele față de furnizori decontate.

1 Pentru a nu repeta unele aplicații am ales tratarea împreună a decontărilor cu furnizorii respectiv a celor cu clienții

- » soldul contului poate fi numai debitor și reflectă creanțele față de furnizori existente în patrimoniu, la un moment dat.

Contabilitatea decontărilor cu clienții se conduce cu ajutorul conturilor din grupa 41 „CLIEȚI ȘI CONTURI ASIMILATE” a cărei structură cuprinde:

411 „Clienți”

4111 „Clienți”

4118 „Clienți incerți sau în litigiu”

413 „Efecte de primit de la clienți”

418 „Clienți – facturi de întocmit”

419 „Clienți - creditori”

Potrivit Normelor metodologice de funcționare a conturilor, prevăzute de Reglementările contabile conforme cu directivele europene:

Contul 411 „Clienți”

- » după conținutul economic este un cont de creanțe.
- » după funcția contabilă este un cont de activ.
- » se debitează cu creanțele generate în relațiile cu clienții.
- » se creditează cu creanțele față de clienți decontate.
- » soldul contului poate fi numai debitor și reflectă creanțele față de clienți existente la un moment dat.

Contul 413 „Efecte de primit de la clienți”

- » după conținutul economic este un cont de creanțe.
- » după funcția contabilă este un cont de activ.
- » se debitează cu creanțele față de clienți reprezentate de efecte comerciale (cambii, bilete la ordin) de primit de la respectivii clienți.
- » se creditează cu valoarea efectelor comerciale primite de la clienți.
- » soldul contului poate fi numai debitor și reflectă creanțele față de clienți reprezentate de efecte comerciale de primit existente la un moment dat.

Contul 419 „Clienți - creditori”

- » după conținutul economic este un cont de datorii.
- » după funcția contabilă este un cont de pasiv.
- » se creditează cu datoriile față de clienți reprezentând sumele facturate clienților ca și avansuri pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii, valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate clienților etc.
- » se debitează cu datoriile față de clienți decontate.
- » soldul contului poate fi numai creditor și reflectă valoarea datoriilor față de clienți existente în patrimoniu, la un moment dat.

Contabilizarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor față de clienți se realizează cu ajutorul contului:

491 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți”

- » după conținutul economic este un cont rectificativ ded active circulante.
- » după funcția contabilă este un cont de pasiv.
- » se creditează cu valoarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor față de clienți constituite sau majorate.
- » se debitează cu valoarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor față de clienți anulate sau diminuate.

» soldul contului poate fi numai creditor și reflectă valoarea ajustărilor pentru depreciere aferente creanțelor față de clienți existente la un moment dat.

Ilustrăm funcționarea acestor conturi prin următoarele aplicații practice:

APLICAȚIE PRACTICĂ NR. 1

O entitate economică achiziționează mărfuri evaluate la cost de achiziție de 10.000 lei și TVA 19%, contravaloarea mărfurilor achiziționate decontându-se ulterior prin virament bancar.

Operațiunea NR. 1

1) Achiziție mărfuri.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea valorii stocului mărfurilor cu 5.000 lei;
- ✓ creșterea creanțelor față de buget privind TVA deductibilă cu 950 lei (19% x 5.000 lei);
- ✓ creșterea datoriilor față de furnizori cu 5.950 lei (5.000 lei + 950 lei).

3) Conturile corespondente sunt: 371 „Mărfuri”, 4426 „TVA deductibilă” și 401 „Furnizori”.

4) Contul 371 „Mărfuri” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a valorii stocului mărfurilor cu 5.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 4426 „TVA deductibilă” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a creanței față de buget privind TVA deductibilă cu 950 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 401 „Furnizori” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriei față de furnizori cu 5.950 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
%	=	401 „Furnizori”	5.950
371 „Mărfuri”			5.000
4426 „TVA deductibilă”	x		9500

Operațiunea NR. 2

1) Plata datoriei față de furnizor prin virament bancar.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea disponibilităților bănești din contul curent cu 5.950 lei;
- ✓ scăderea datoriilor determinată de scăderea datoriilor față de furnizori cu 5.950 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 5121 „Conturi la bănci în lei” și 401 „Furnizori”.

4) Contul 5121 „Conturi la bănci în lei” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a disponibilităților bănești din contul curent cu 5.950 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 401 „Furnizori” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o scădere a valorii datoriilor față de furnizori cu 5.950 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
401 „Furnizori”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	5.950
	x		

APLICAȚIE PRACTICĂ NR. 2

O entitate economică acordă unui furnizor un avans în numerar în sumă de 1.000 lei. Ulterior furnizorul respectiv efectuează o lucrare de reparații pentru entitate evaluată la tariful de 8.000 lei și TVA 19%. Decontarea contravalorii lucrării de reparații se face astfel:

- 1.000 lei prin compensarea cu avansul acordat;
- 1.500 lei prin virament bancar;
- 1.200 lei prin emiterea unui efect de comerț;
- diferența dintr-un credit bancar pe termen scurt.

Operațiunea NR. 1

1) Acordarea avansului unui furnizor în numerar.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea numerarului din casierie cu 1.000 lei;
- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea valorii creanțelor față de furnizori, reprezentate de avansurile acordate cu 1.000 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 5311 „Casa în lei” și 4092 „Furnizori – debitori pentru prestări de servicii”.

4) Contul 5311 „Casa în lei” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a numerarului din casierie cu 1.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 4092 „Furnizori – debitori pentru prestări de servicii” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a valorii creanțelor față de furnizori cu 1.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
4092 „Furnizori – debitori pentru prestări de servicii”	=	5311 „Casa în lei”	1.000
	x		

Operațiunea NR. 2

1) Înregistrarea lucrării de reparații efectuată de către furnizor.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii rezultatului curent determinată de creșterea cheltuielilor cu reparațiile cu 8.000 lei;

OBSERVAȚIE: Valoarea lucrărilor de reparații este recunoscută direct ca o cheltuială deoarece acestea nu îndeplinesc condițiile cerute pentru a fi recunoscute ca active (nu generează beneficii economice viitoare, adică nu îmbunătățesc performanțele activelor la care se referă, ci doar mențin activele la care se referă la parametri de funcționare inițiali).

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanței față de buget privind TVA deductibilă cu 1.520 lei ($19\% \times 8.000$ lei);
- ✓ creșterea datoriilor determinată de creșterea datoriilor față de furnizori cu 9.520 lei (8.000 lei + 1.520 lei).

3) Conturile corespondente sunt: 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”, 4426 „TVA deductibilă” și 401 „Furnizori”.

4) Contul 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” funcționează după regula conturilor de activ; deoarece are loc o creștere a cheltuielilor privind reparațiile cu 8.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 4426 „TVA deductibilă” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a creanței față de buget privind TVA deductibilă cu 1.520 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 401 „Furnizori” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriei față de furnizori cu 9.520 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

%	×		
=	=	401 „Furnizori”	9.520
611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”			8.000
4426 „TVA deductibilă”			1.520
	×		

Operațiunea nr. 3

1) Decontarea datoriei față de furnizor.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea creanțelor față de furnizori reprezentate de avansurile acordate cu 1.000 lei;
- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea disponibilităților bănești din contul curent cu 1.500 lei;
- ✓ creșterea datoriilor determinată de creșterea datoriilor privind efectele comerciale de plătit cu 1.200 lei;
- ✓ creșterea datoriilor reprezentată de creșterea datoriilor privind creditele bancare pe termen scurt cu 5.820 lei (9.520 lei – (1.000 lei + 1.500 lei + 1.200 lei));
- ✓ scăderea datoriilor determinată de scăderea datoriilor față de furnizori cu 9.520 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 4092 „Furnizori – debitori pentru prestări de servicii”, 5121 „Conturi la bănci în lei”, 403 „Efecte de plătit”, 5191 „Credite bancare pe termen scurt” și 401 „Furnizori”.

4) Contul 4092 „Furnizori – debitori pentru prestări de servicii” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a creanțelor față de furnizori cu 1.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 5121 „Conturi la bănci în lei” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a disponibilităților bănești din contul curent cu 1.500 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 403 „Efecte de plătit” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriilor față de furnizori privind efectele comerciale cu 1.200 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 5191 „Credite bancare pe termen scurt” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriilor privind creditele bancare pe termen scurt cu 5.820 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 401 „Furnizori” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o scădere a datoriilor față de furnizori cu 9.520 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
	=	%	9.520
401 „Furnizori”		4092 „Furnizori – debitori pentru prestări de servicii”	1.000
		5121 „Conturi la bănci în lei”	
		403 „Efecte de plătit”	1.500
		5191 „Credite bancare pe termen scurt”	1.200
			5.820
	x		

APLICAȚIE PRACTICĂ NR. 3

O entitate economică acordă unui furnizor de imobilizări un avans, prin virament bancar, în sumă de 3.000 lei. Ulterior se achiziționează de la furnizorul respectiv un mijloc de transport cu un cost de achiziție de 10.000 lei și TVA 19%. Datoria față de furnizorul mijlocului de transport se decontează astfel:

- 3.000 lei prin compensarea cu avansul acordat;
- 5.000 lei prin virament bancar;
- 2.900 lei prin emiterea unui efect de comerț;
- diferența printr-un credit bancar pe termen lung.

Operațiunea NR. 1

1) Acordarea avansului unui furnizor de imobilizări, prin virament bancar.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea disponibilităților din contul curent cu 3.000 lei;
- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanțelor reprezentate de avansurile acordate furnizorilor de imobilizări cu 3.000 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 5121 „Conturi la bănci în lei” și 232 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”.

4) Contul 5121 „Conturi la bănci în lei” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a disponibilităților din contul curent cu 3.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 232 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a creanțelor față de furnizorii de imobilizări cu 3.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
	=		
232 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”		5121 „Conturi la bănci în lei”	3.000
	x		

Operațiunea NR. 2

1) Achiziționarea mijlocului de transport.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea valorii mijloacelor de transport cu 10.000 lei;
- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanței față de buget privind TVA deductibilă cu 1.900 lei ($19\% \times 10.000$ lei);
- ✓ creșterea datoriilor determinată de creșterea datoriilor față de furnizori cu 11.900 lei (10.000 lei + 1.900 lei).

3) Conturile corespondente sunt: 2133 „Mijloace de transport”, 4426 „TVA deductibilă” și 404 „Furnizori de imobilizări”.

4) Contul 2133 „Mijloace de transport” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a valorii mijloacelor de transport cu 10.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 4426 „TVA deductibilă” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a valorii creanței față de buget privind TVA deductibilă cu 1.900 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 404 „Furnizori de imobilizări” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a valorii datoriei față de furnizori cu 11.900 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

%	x		
=	=	404 „Furnizori de imobilizări”	11.900
2133 „Mijloace de transport”			10.000
4426 „TVA deductibilă”	x		1.900

Operațiunea NR. 3

1) Decontarea datoriei față de furnizorul mijlocului de transport.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea creanțelor reprezentate de avansurile acordate furnizorilor de imobilizări cu 3.000 lei;
- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea disponibilităților bănești din contul curent cu 5.000 lei;
- ✓ creșterea datoriilor determinată de creșterea datoriilor privind efectele comerciale de plătit pentru imobilizări cu 2.900 lei;
- ✓ creșterea datoriilor reprezentată de creșterea datoriilor privind creditele bancare pe termen lung cu 1.000 lei (11.900 lei – (3.000 lei + 5.000 lei + 2.900 lei));
- ✓ scăderea datoriilor determinată de scăderea datoriilor față de furnizorii de imobilizări cu 11.900 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 232 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”, 5121 „Conturi la bănci în lei”, 405 „Efecte de plătit pentru imobilizări”, 1621 „Credite bancare pe termen lung” și 404 „Furnizori de imobilizări”.

4) Contul 232 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a creanțelor față de furnizorii de imobilizări cu 3.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 5121 „Conturi la bănci în lei” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a disponibilităților bănești din contul curent cu 5.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 405 „Efecte de plătit pentru imobilizări” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriilor față de furnizorii de imobilizări privind efectele comerciale cu 2.900 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 1621 „Credite bancare pe termen lung” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriilor privind creditele bancare pe termen scurt cu 1.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 404 „Furnizori de imobilizări” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o scădere a datoriilor față de furnizori cu 11.900 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

404 „Furnizori de imobilizări”	x =	<div style="text-align: right; padding-right: 10px;">%</div> 232 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale” 5121 „Conturi la bănci în lei” 405 „Efecte de plătit pentru imobilizări” 1621 „Credite bancare pe termen lung”	11.900 3.000 5.000 2.900 1.000
---------------------------------------	--------	---	---

APLICAȚIE PRACTICĂ NR. 4

O entitate economică achiziționează la data de 28.11.N mărfuri de la un furnizor extern, cost de achiziție 2.000 euro, curs valutar la data achiziției 4,20 lei/euro. La data de 15.12.N entitatea face o plată parțială către furnizor în sumă de 800 euro, curs valutar la data plății 4,30 lei/euro. La data de 31.12.N entitatea actualizează datoria în valută rămasă, cursul valutar la data respectivă fiind de 4,25 lei/euro. Diferența de datorie față de furnizorul extern este achitată în data de 25.01.N+1, cursul valutar la data respectivă fiind de 4,22 lei/euro.

A) În exercițiul financiar N se înregistrează:

Operațiunea NR. 1

1) Achiziție mărfuri de la un furnizor extern.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea valorii stocului mărfurilor cu 8.400 lei (2.000 euro x 4,20 lei/euro);
- ✓ creșterea datoriilor determinată de creșterea datoriilor față de furnizori cu 6.800 lei.

OBSERVAȚIE: În cazul importurilor, factura emisă de furnizor nu conține TVA (în general în toate țările exportul este scutit de TVA și furnizorul respectiv realizează un export). Taxele vamale și accizele aferente importurilor se achită ulterior, de către importator, la organele vamale. Deoarece considerăm că aceste operațiuni nu fac obiectul acestei lucrări nu vom prezenta modul de înregistrare a lor în contabilitate.

3) Conturile corespondente sunt: 371 „Mărfuri” și 401 „Furnizori”.

4) Contul 371 „Mărfuri” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a stocului mărfurilor cu 8.400 lei, contul se debitează cu suma respectivă. Contul 401 „Furnizori” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriei față de furnizori cu 8.400 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

371 „Mărfuri”	x =	401 „Furnizori”	8.400
---------------	--------	-----------------	-------

x

Operațiunea nr. 2

1) Plata parțială a datoriei față de furnizorul extern (la data de 15.12.N).

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea disponibilităților bănești din contul curent în valută cu 3.440 lei (800 euro x 4,30 lei/euro);

OBSERVAȚIE: Plata unei datorii în valută se înregistrează la cursul valutar de referință existent la data plății.

- ✓ scăderea datoriilor determinată de scăderea datoriilor față de furnizori cu 3.360 lei (800 euro x 4,20 lei/euro).

OBSERVAȚIE: Datoriile în valută achitate se diminuează la valoarea de intrare, determinată în funcție de cursul valutar existent la data generării datoriei.

- ✓ scăderea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea cheltuielilor din diferențele de curs nefavorabile cu 80 lei (3.440 lei – 3.360 lei).

OBSERVAȚIE: În situația în care există diferență între cursul valutar de la data plății unei datorii și cel de la data înregistrării respectivei datorii, această diferență este recunoscută ca o cheltuială (deoarece reprezintă o diminuare de beneficii economice, o pierdere pentru întreprindere), dacă cursul de schimb valutar a monedei naționale în raport cu o monedă de referință (ex.: euro) a înregistrat o creștere (cazul nostru), respectiv ca un venit, în situația descreșterii cursului de schimb valutar respectiv. În cazul creanțelor în valută diferența este tratată invers.

3) Conturile corespondente sunt: 5124 „Conturi la bănci în valută”, 401 „Furnizori” și 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”.

4) Contul 5124 „Conturi la bănci în valută” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a disponibilităților bănești din contul curent în valută cu 3.440 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 401 „Furnizori” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o scădere a datoriilor față de furnizori cu 3.360 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar” funcționează după regula conturilor de activ; deoarece are loc o creștere a cheltuielilor cu diferențele de curs valutar cu 80 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

		x		
	%	=	5124 „Conturi la bănci în valută”	3.440
401 „Furnizori”				3.360
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”				80
		x		

Operațiunea nr. 3

1) Actualizarea datoriei în valută la sfârșitul exercițiului financiar N.

OBSERVAȚIE: La sfârșitul unui exercițiu financiar toate creanțele și datoriile în valută trebuie actualizate la cursul valutar existent la data respectivă.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea datoriilor determinată de creșterea datoriilor față de furnizori cu 60 lei (1.200 euro x 4,25 lei/euro – 1.200 euro x 4,20 lei/euro);

OBSERVAȚIE: În cazul datoriilor în valută creșterea cursului valutar duce la diferențe de curs valutar nefavorabile calculate ca diferență între valoarea datoriei la cursul valutar de la sfârșitul exercițiului financiar (mai mare) și cea de intrare (mai mică), diferențe ce majorează valoarea datoriei.

- ✓ scăderea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea cheltuielilor din diferențe de curs nefavorabile cu 60 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 401 „Furnizori” și 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”.

4) Contul 401 „Furnizori” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriilor față de furnizori cu 60 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar” funcționează după regula conturilor de activ; deoarece are loc o creștere a cheltuielilor cu diferențele de curs valutar cu 60 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

		x		
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”		=	401 „Furnizori”	60
		x		

B) În exercițiul financiar N+1 se înregistrează:

Operațiunea nr. 1

1) Plata diferenței de datorie față de furnizorul extern (la data de 25.01.N+1).

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea disponibilităților bănești din contul curent în valută cu 5.064 lei (1.200 euro x 4,22 lei/euro);

OBSERVAȚIE: Plata unei datorii în valută se înregistrează la cursul valutar de referință de la data plății.

- ✓ scăderea datoriilor determinată de scăderea datoriilor față de furnizori cu 5.100 lei (1.200 euro x 4,25 lei/euro).

OBSERVAȚIE: Datorită faptului că pentru această datorie a fost realizată o actualizare la sfârșitul exercițiului financiar anterior (N), valoarea de intrare a acestei datorii este dată de valoarea la data închiderii exercițiului financiar anterior.

- ✓ creșterea rezultatului curent determinată de creșterea veniturilor din diferențele de curs nefavorabile cu 36 lei (5.100 lei – 5.064 lei).

OBSERVAȚIE: În această situație scăderea cursului valutar la data plății este recunoscută ca un venit din diferențele de curs valutar (deoarece reprezintă un câștig pentru entitate).

3) Conturile corespondente sunt: 5124 „Conturi la bănci în valută”, 401 „Furnizori” și 765 „Venituri din diferențe de curs valutar”.

4) Contul 5124 „Conturi la bănci în valută” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a disponibilităților bănești din contul curent în valută cu 5.064 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 401 „Furnizori” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o scădere a datoriilor față de furnizori cu 5.100 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 765 „Venituri din diferențe de curs valutar” funcționează după regula conturilor de pasiv; deoarece are loc o creștere a veniturilor din diferențele de curs valutar cu 36 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

401 „Furnizori”	x		
	=	%	5.100
		5124 „Conturi la bănci în valută”	5.064
		765 „Venituri din diferențe de curs valutar”	36
	x		

APLICAȚIE PRACTICĂ NR. 5

O entitate economică vinde mărfuri evaluate la cost de achiziție de 3.500 lei, cu un preț de vânzare de 5.000 lei și TVA 19%, contravaloarea mărfurilor vândute încasându-se ulterior prin virament bancar.

OBSERVAȚIE: Această aplicație practică este similară cu Aplicație practică nr. 1 de la acest subcapitol, doar că privește operațiunile generate din punctul de vedere al vânzătorului.

OPERAȚIUNEA NR. 1

1) Vânzare mărfuri.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea veniturilor din vânzarea mărfurilor cu 5.000 lei;
- ✓ creșterea datoriilor determinată de creșterea datoriei față de buget privind TVA colectată cu 950 lei (19% x 5.000 lei);
- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanțelor față de clienți cu 5.950 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”, 4427 „TVA colectată” și 4111 „Clienți”.

4) Contul 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” funcționează după regula conturilor de pasiv; deoarece are loc o creștere a veniturilor din vânzarea mărfurilor cu 5.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 4427 „TVA colectată” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriei față de buget privind TVA colectată cu 950 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 4111 „Clienți” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a creanței față de clienți cu 5.950 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

4111 „Clienți”	x		
	=	%	5.950
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	5.000
		4427 „TVA colectată”	950
	x		

Operațiunea nr. 2

1) Descărcarea gestiunii mărfurilor vândute.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea valorii stocului mărfurilor cu 3.500 lei;
- ✓ scăderea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea cheltuielilor cu mărfurile, cu 3.500 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 371 „Mărfuri” și 607 „Cheltuieli privind mărfurile”.

4) Contul 371 „Mărfuri” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a valorii stocului mărfurilor cu 3.500 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile” funcționează după regula conturilor de activ; deoarece are loc o creștere a cheltuielilor cu mărfurile, cu 3.500 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

607 „Cheltuieli privind mărfurile”	x		
	=	307 „Mărfuri”	3.500
	x		

Operațiunea nr. 3

1) Încasarea creanței față de clienți prin virament bancar.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea disponibilităților bănești din contul curent cu 5.950 lei;
- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea creanței față de clienți cu 5.950 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 5121 „Conturi la bănci în lei” și 4111 „Clienți”.

4) Contul 5121 „Conturi la bănci în lei” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a disponibilităților bănești din contul curent cu 5.950 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 4111 „Clienți” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a creanțelor față de clienți cu 5.950 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	5.950
	x		

APLICAȚIE PRACTICĂ NR. 6

O entitate economică primește de la un client un avans în numerar în sumă de 1.000 lei. Ulterior se efectuează pentru clientul respectiv o lucrare de reparații evaluată la tariful de 8.000 lei și TVA 19%. Decontarea contravalorii lucrării de reparații executate se face astfel:

- 1.000 lei prin compensarea cu avansul primit;
- 1.200 lei prin emiterea unui efect de comerț;
- diferența prin virament bancar.

OBSERVAȚIE: Această aplicație practică este similară cu Aplicație practică nr. 2 de la acest subcapitol, doar că privește operațiunile generate din punctul de vedere al prestatorului lucrării. Având în vedere acest aspect, pentru prestator încasarea sumei reprezentată de creditul bancar pe termen scurt contractat de către client se reflectă ca o simplă încasare în contul curent, deoarece creditul bancar reprezintă o datorie a clientului, iar instituția bancară creditoare virează disponibilitățile bănești direct în contul curent al prestatorului.

OPERAȚIUNEA NR. 1

- 1) Primirea unui avans de la un client în numerar.
- 2) Această operațiune produce:
 - ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea numerarului din casierie cu 1.000 lei;
 - ✓ creșterea datoriilor determinată de creșterea datoriilor față de clienți reprezentate de avansurile primite cu 1.000 lei.
- 3) Conturile corespondente sunt: 5311 „Casa în lei” și 419 „Clienți – creditori”.
- 4) Contul 5311 „Casa în lei” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a numerarului din casierie cu 1.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 419 „Clienți – creditori” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriilor față de clienți cu 1.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

- 5) Formula contabilă este:

	x		
5311 „Casa în lei”	=	419 „Clienți – creditori”	1.000
	x		

OPERAȚIUNEA NR. 2

- 1) Înregistrarea lucrării de reparații efectuate pentru client.
- 2) Această operațiune produce:
 - ✓ creșterea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea veniturilor din servicii prestate cu 8.000 lei;
 - ✓ creșterea datoriilor determinată de creșterea datoriei față de buget privind TVA colectată cu 1.520 lei (19% x 8.000 lei);
 - ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanțelor față de clienți cu 9.520 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 704 „Venituri din servicii prestate”, 4427 „TVA colectată” și 4111 „Clienți”.

4) Contul 704 „Venituri din servicii prestate” funcționează după regula conturilor de pasiv; deoarece are loc o creștere a veniturilor din executarea unor lucrări de reparații cu 8.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 4427 „TVA colectată” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriei față de buget privind TVA colectată cu 1.520 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 4111 „Clienți” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a creanțelor față de clienți cu 9.520 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

4111 „Clienți”	x =	<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> 704 „Venituri din servicii prestate” 4427 „TVA colectată” </div>	<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> 9.520 8.000 </div>
	x		1.520

Operațiunea nr. 3

1) Decontarea creanței față de client.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea datoriilor determinată de scăderea datoriilor față de clienți reprezentate de avansurile primite cu 1.000 lei;
- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanțelor privind efectele comerciale de primit cu 1.200 lei;

OBSERVAȚIE: În contabilitatea prestatorului circuitul efectelor comerciale urmează traseul: 1) efecte comerciale de primit – 2) efecte comerciale de încasat – 3) încasare efecte comerciale. Acest circuit va fi prezentat în aplicația următoare (Aplicație practică nr. 7).

- ✓ creșterea valorii activelor reprezentată de creșterea disponibilităților bănești din contul curent cu 7.320 lei (9.520 lei – (1.000 lei + 1.200 lei));
- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea creanțelor față de clienți cu 9.520 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 419 „Clienți – creditori”, 413 „Efecte de primit de la clienți”, 5121 „Conturi la bănci în lei” și 4111 „Clienți”.

4) Contul 419 „Clienți – creditori” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o scădere a datoriilor față de clienții cu 1.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 413 „Efecte de primit de la clienți” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a creanțelor privind efectele comerciale cu 1.200 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 5121 „Conturi la bănci în lei” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a disponibilităților bănești din contul curent cu 7.320 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 4111 „Clienți” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a creanțelor față de clienți cu 9.520 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
%	=	4111 „Clienți”	9.520
419 „Clienți - creditori”			1.000
413 „Efecte de primit de la clienți”			1.200
5121 „Conturi la bănci în lei”			7.320
	x		

APLICAȚIE PRACTICĂ NR. 7

O entitate economică „A” livrează unei alte entități economice „B” produse finite la preț de vânzare de 9.000 lei și TVA 19%, costul lor de producție fiind de 6.000 lei (în contabilitatea entității „B” bunurile respective sunt considerate mărfuri). Entitatea „B” livrează la rândul ei mărfuri unei alte entități „C” cu un preț de vânzare de 9.000 lei și TVA 19%, costul lor de achiziție fiind de 6.500 lei (în contabilitatea entității „C” bunurile respective sunt considerate tot mărfuri). Pentru decontare, cu acceptul entităților „A” și „C”, entitatea „B” emite o cambie cu o valoare nominală de 10.710 lei (9.000 lei + 19% x 9.000 lei) prin care dă un ordin entității „C” să plătească suma respectivă direct entității „A”, la scadență sau la ordinul acesteia.

A) În contabilitatea entității „A”:

Operațiunea NR. 1

1) Vânzare produse finite.

5) Formula contabilă este:

	x		
4111 „Clienți”	=	%	10.710
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite”	9.000
		4427 „TVA colectată”	1.710
	x		

Operațiunea NR. 2

1) Descărcarea gestiunii produselor finite vândute.

5) Formula contabilă este:

	x		
711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	=	345 „Produse finite”	6.000
	x		

Operațiunea NR. 3

1) Acceptarea cambiei.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanțelor privind efectele comerciale de primit cu 10.710 lei;
- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea valorii creanțelor față de clienți cu 10.710 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 413 „Efecte de primit de la clienți” și 4111 „Clienți”.

4) Contul 413 „Efecte de primit de la clienți” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a creanțelor privind efectele comerciale cu 10.710 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 4111 „Clienți” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a creanțelor față de clienți cu 10.710 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

413 „Efecte de primit de la clienți”	x	4111 „Clienți”	10.710
	=		
	x		

Operațiunea nr. 4

1) Primirea efectivă a cambiei (trecerea cambiei în categoria elementelor de trezorerie).

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanțelor privind efectele comerciale de încasat cu 10.710 lei;
- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea creanțelor privind efectele comerciale de primit cu 10.710 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 5113 „Efecte de încasat” și 413 „Efecte de primit de la clienți”.

4) Contul 5113 „Efecte de încasat” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a creanțelor privind efectele comerciale de încasat cu 10.710 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 413 „Efecte de primit de la clienți” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a creanțelor privind efectele comerciale de primit cu 10.710 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

5113 „Efecte de încasat”	x	413 „Efecte de primit de la clienți”	10.710
	=		
	x		

OBSERVAȚIE: Beneficiarul unei cambii are 3 variante de utilizare a cambiei:

VARIANTA I: Păstrarea cambiei până la scadență și încasarea ei de la entitatea „C”.

1) Încasarea cambiei la scadență.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea disponibilităților din contul curent cu 10.710 lei;
- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea creanțelor privind efectele comerciale de încasat cu 10.710 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 5121 „Conturi la bănci în lei” și 5113 „Efecte de încasat”.

4) Contul 5121 „Conturi la bănci în lei” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a disponibilităților bănești din contul curent cu 10.710 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 5113 „Efecte de încasat” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a creanțelor privind efectele comerciale de încasat cu 10.710 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
5121 „Conturi la bănci în lei”	=	5113 „Efecte de încasat”	10.710
	x		

VARIANTA II: Scontarea cambiei la o bancă care acceptă această operațiune și care, pentru această operațiune, reține din valoarea nominală a cambiei taxa de scont de 2%. Operațiunile înregistrate în contabilitate sunt:

Operațiunea II.1

1) Remiterea cambiei spre scontare.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanțelor privind efectele comerciale remise spre scontare cu 10.710 lei;
- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea creanțelor privind efectele comerciale de încasat cu 10.710 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 5114 „Efecte remise spre scontare” și 5113 „Efecte de încasat”.

4) Contul 5114 „Efecte remise spre scontare” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a creanțelor privind efectele remise spre scontare cu 10.710 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 5113 „Efecte de încasat” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a creanțelor privind efectele comerciale de încasat cu 10.710 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
5114 „Efecte remise spre scontare”	=	5113 „Efecte de încasat”	10.710
	x		

Operațiunea NR. II.2

1) Încasarea contravalorii cambiei scontate și înregistrarea taxei de scont reținute.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea disponibilităților din contul curent cu 10.496 lei (10.710 lei – 2% x 10.710 lei);
- ✓ scăderea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea cheltuielilor cu serviciile bancare cu 214 lei (2% x 10.710 lei);
- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea creanțelor privind efectele comerciale remise spre scontare cu 10.710 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 5114 „Efecte remise spre scontare”, 5121 „Conturi la bănci în lei” și 627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”.

4) Contul 5121 „Conturi la bănci în lei” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a disponibilităților bănești din contul curent cu 10.496 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate” funcționează după regula conturilor de activ; deoarece are loc o creștere a cheltuielilor cu serviciile bancare cu 214 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 5114 „Efecte remise spre scontare” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a creanțelor privind efectele remise spre scontare cu 10.710 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
%	=	5114 „Efecte remise spre scontare”	10.710
5121 „Conturi la bănci în lei”			10.496
627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”			214
	x		

VARIANTA III: Andosarea cambiei către un alt creditor (în exemplul nostru luăm în considerare un furnizor „D”) pentru stingerea unei datorii în valoare nominală egală.

1) Andosarea cambiei către furnizorul „D”.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea datoriilor determinată de scăderea datoriilor față de furnizori cu 10.710 lei;
- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea creanțelor privind efectele comerciale de încasat cu 10.710 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 401 „Furnizori” și 5113 „Efecte de încasat”.

4) Contul 401 „Furnizori” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o scădere a datoriilor față de furnizori cu 10.710 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 5113 „Efecte de încasat” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a creanțelor privind efectele comerciale de încasat cu 10.710 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
401 „Furnizori”	=	5113 „Efecte de încasat”	10.710
	x		

B) În contabilitatea entității „B”:

Operațiunea NR. 1

1) Achiziție mărfuri.

5) Formula contabilă este:

	x		
%	=	401 „Furnizori”	10.710
371 „Mărfuri”			9.000
4426 „TVA deductibilă”			1.710
	x		

Operațiunea NR. 2

1) Vânzare mărfuri.

5) Formula contabilă este:

4111 „Clienți”	x		
	=	%	10.710
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	9.000
		4427 „TVA colectată”	1.710
	x		

Operațiunea NR. 3

1) Descărcarea gestiunii mărfurilor vândute.

5) Formula contabilă este:

607 „Cheltuieli privind mărfurile”	x		
	=	307 „Mărfuri”	6.500
	x		

Operațiunea NR. 4

1) Emiterea cambiei.

OBSERVAȚIE: Emiterea unei cambii presupune compensarea în contabilitatea trăgătorului (întreprinderea „B”) a valorii datoriei față de beneficiar (întreprinderea „A”) cu valoarea creanței față de tras (întreprinderea „C”).

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea datoriilor determinată de scăderea datoriilor față de furnizori cu 10.710 lei;
- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea creanțelor față de clienți cu 10.710 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 401 „Furnizori” și 4111 „Clienți”.

4) Contul 401 „Furnizori” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o scădere a datoriilor față de furnizori cu 10.710 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 4111 „Clienți” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a creanțelor față de clienți cu 10.710 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

401 „Furnizori”	x		
	=	4111 „Clienți”	10.710
	x		

C) În contabilitatea entității economice „C”:

Operațiunea 1

1) Achiziție mărfuri.

5) Formula contabilă este:

%	x		
371 „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”	10.710
4426 „TVA deductibilă”			9.000
			1.710
	x		

Operațiunea NR. 2

1) Acceptarea cambiei emise.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea datoriilor determinată de scăderea datoriilor față de furnizori cu 10.710 lei;

✓ creșterea datoriilor determinată de creșterea datoriilor privind efectele comerciale de plătit cu 10.710 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 401 „Furnizori” și 403 „Efecte de plătit”.

4) Contul 401 „Furnizori” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o scădere a datoriilor față de furnizori cu 10.710 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 403 „Efecte de plătit” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriilor privind efectele comerciale de plătit cu 10.710 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
401 „Furnizori”	=	403 „Efecte de plătit”	10.710
	x		

Operațiunea nr. 3

1) Plata contravalorii cambiei la scadență.

OBSERVAȚIE: Indiferent de cine este deținătorul cambiei la scadență – beneficiarul inițial, o bancă la care cambia a ajuns prin operațiuni de scontare și/sau reescontare sau o altă întreprindere la care a ajuns prin operațiuni de andosări succesive – trasul va plăti valoarea nominală a cambiei la scadență celui ce o depune spre încasare.

2) Această operațiune produce:

✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea disponibilităților din contul curent cu 10.710 lei;

✓ scăderea datoriilor determinată de scăderea datoriilor privind efectele comerciale de plătit cu 10.710 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 5121 „Conturi la bănci în lei” și 403 „Efecte de plătit”.

4) Contul 5121 „Conturi la bănci în lei” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a disponibilităților din contul curent cu 10.710 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 403 „Efecte de plătit” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o scădere a datoriilor privind efectele comerciale de plătit cu 10.710 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
403 „Efecte de plătit”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	10.710
	x		

7.4.2. Contabilitatea decontărilor cu salariații și asimilate

Contabilitatea decontărilor cu salariații se conduce cu ajutorul conturilor din grupa 42 „PERSONAL ȘI CONTURI ASIMILATE” a cărei structură de conturi cuprinde:

421 „Personal – salarii datorate”

423 „Personal – ajutoare materiale datorate”

424 „Prime reprezentând participarea personalului la profit”

425 „Avansuri acordate personalului”

- 426 „Drepturi de personal neridicate”
- 427 „Rețineri din salarii datorate terților”
- 428 „Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul”
 - 4281 „Alte datorii în legătură cu personalul”
 - 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul”

Potrivit Normelor metodologice de funcționare a conturilor, prevăzute de Reglementările contabile conforme cu directivele europene:

Contul 421 „Personal – salarii datorate”

- » după conținutul economic este un cont de datorii salariale.
 - » după funcția contabilă este un cont de pasiv.
 - » se creditează cu datoriile față de salariați privind salariile și alte sume asimilate, cuvenite salariaților.
 - » se debitează cu valoarea reținerilor din salarii datorate terților (bugetului, fondurilor speciale, altor persoane fizice și/sau juridice), precum și cu salariile nete achitate salariaților.
 - » soldul contului poate fi numai creditor și reflectă datoriile față de salariați privind salariile și alte elemente asimilate existente la un moment dat.

Contul 425 „Avansuri acordate personalului”

- » după conținutul economic este un cont de creanțe față de personal.
- » după funcția contabilă este un cont de activ.
- » se debitează cu creanțele față de salariați reprezentate de plățile anticipate (avansurile) din salarii acordate salariaților (chenzina întâi).
- » se creditează cu creanțele față de salariați reprezentate de plățile anticipate din salarii reținute din datoriile privind salariile.
- » soldul contului poate fi numai debitor și reflectă creanțele față de salariați reprezentate de plățile anticipate (avansurile) din salarii existente la un moment dat.

Contabilitatea contribuțiilor patronale și a reținerilor din salarii datorate bugetelor și fondurilor speciale se conduce cu ajutorul conturilor din grupa 43 „ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURI ASIMILATE” și, respectiv, o parte a conturilor din grupa 44 „BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ȘI CONTURI ASIMILATE” a căror structură de conturi se prezintă astfel:

43 „ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURI ASIMILATE”

- 431 „Asigurări sociale”
 - 4311 „Contribuția unității la asigurările sociale”
 - 4312 „Contribuția personalului la asigurările sociale”
 - 4313 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”
 - 4314 „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate”
- 437 „Ajutor de șomaj”
 - 4371 „Contribuția unității la fondul de șomaj”
 - 4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj”
- 438 „Alte datorii și creanțe sociale”
 - 4381 „Alte datorii sociale”
 - 4382 „Alte creanțe sociale”

44 „BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ȘI CONTURI ASIMILATE” (extras)

444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor”

446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”

447 „Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate”

Potrivit Normelor metodologice de funcționare a conturilor, prevăzute de Reglementările contabile conforme cu directivele europene:

Contul 431 „Asigurări sociale”

- » după funcția contabilă este un cont de pasiv.
- » după conținutul economic este un cont de datorii sociale.
- » se creditează cu datoriile reprezentate de contribuțiile întreprinderilor, respectiv ale angajaților (reținute din salarii) la asigurările sociale.
- » se debitează cu datoriile reprezentate de contribuțiile întreprinderilor, respectiv ale angajaților (reținute din salarii) la asigurările sociale achitate pe destinații.
- » soldul contului poate fi numai creditor și reflectă datoriile reprezentate de contribuțiile întreprinderilor respectiv ale angajaților (reținute din salarii) la asigurările sociale existente la un moment dat.

Contul 437 „Ajutor de șomaj”

- » după funcția contabilă este un cont de pasiv.
- » după conținutul economic este un cont de datorii sociale.
- » se creditează cu datoriile reprezentate de contribuțiile întreprinderilor, respectiv ale angajaților (reținute din salarii) la fondul de șomaj.
- » se debitează cu datoriile reprezentate de contribuțiile întreprinderilor, respectiv ale angajaților (reținute din salarii) la fondul de șomaj achitate pe destinații.
- » soldul contului poate fi numai creditor și reflectă datoriile reprezentate de contribuțiile întreprinderilor, respectiv ale angajaților (reținute din salarii) la fondul de șomaj existente la un moment dat.

Contul 444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor”

- » după funcția contabilă este un cont de pasiv.
- » după conținutul economic este un cont de datorii fiscale.
- » se creditează cu datoriile față de buget privind impozitul pe veniturile de natura salariilor reținut de la salariați.
- » se debitează cu datoriile față de buget privind impozitul pe veniturile de natura salariilor reținut de la salariați și achitate.
- » soldul contului poate fi numai creditor și reflectă datoriile față de buget privind impozitul pe veniturile de natura salariilor reținut de la salariați, existente la un moment dat.

Ilustrăm funcționalitatea acestor conturi prin următoarele aplicații practice:

APLICAȚIE PRACTICĂ NR. 1

O entitate economică acordă salariaților în data de 26.11.N avansuri salariale (chenezina întâi) în sumă de 30.000 lei, prin virament bancar în conturile de card ale salariaților. La sfârșitul lunii noiembrie întreprinderea înregistrează salariile brute datorate personalului în sumă de 100.000 lei. Tot la data de 30.11.N se înregistrează contribuțiile patronale: contribuția unității la asigurările sociale 20,80%, contri-

buția unității la asigurările sociale de sănătate 5,2%, contribuția unității la fondul de șomaj 0,5% și, respectiv, rețineri din salarii astfel: 30.000 lei – chenzina întâi, 15.000 lei – impozitul pe veniturile de natura salariilor, contribuția salariaților la asigurările sociale 10,5%, contribuția salariaților la asigurările sociale de sănătate 5,5%, contribuția salariaților la fondul de șomaj 0,5%, rate datorate de salariați 3.000 lei. În data de 11.12.N se virează pe destinații toate contribuțiile pe salarii și toate reținerile din salarii datorate și se virează în conturile de card ale salariaților chenzina a doua.

OBSERVAȚIE: În practicile curente mai sunt datorate și alte contribuții patronale pe care nu le prezentăm separat deoarece modul lor de tratare în contabilitate este asemănător celor exemplificate, adică ele vor reprezenta o datorie față de bugete sau de fonduri speciale, respectiv o cheltuială.

Operațiunea NR. 1

1) Plata chenzinei întâi prin virament bancar (data 26.11.N).

2) Această operațiune produce:

✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea disponibilităților din contul curent cu 30.000 lei;

✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanțelor față de salariați reprezentate de avansurile acordate cu 30.000 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 5121 „Conturi la bănci în lei” și 425 „Avansuri acordate personalului”.

4) Contul 5121 „Conturi la bănci în lei” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a disponibilităților din contul curent cu 30.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 425 „Avansuri acordate personalului” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a creanțelor față de salariați privind avansurile acordate cu 30.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
425 „Avansuri acordate personalului”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	30.000
	x		

Operațiunea NR. 2

1) Înregistrarea salariilor brute datorate personalului (data 30.11.N).

2) Această operațiune produce:

✓ scăderea rezultatului curent determinată de creșterea cheltuielilor cu salariile cu 100.000 lei;

✓ creșterea datoriilor determinată de creșterea datoriilor față de salariați privind salariile cu 100.000 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 641 „Cheltuieli cu salariile personalului” și 421 „Personal – salarii datorate”.

4) Contul 641 „Cheltuieli cu salariile personalului” funcționează după regula conturilor de activ; deoarece are loc o creștere a cheltuielilor cu salariile cu 100.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 421 „Personal – salarii datorate” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriei față de salariați cu 100.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x	
641 „Cheltuieli cu salariile personalului”	=	421 „Personal – salarii datorate” 100.000
	x	

Operațiunea nr. 3

1) Înregistrarea contribuției unității la asigurările sociale (data 30.11.N).

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea rezultatului curent determinată de creșterea cheltuielilor cu contribuția unității la asigurările sociale cu 20.800 lei ($20.80\% \times 100.000$ lei);
- ✓ creșterea datoriilor determinată de creșterea datoriilor față de bugetul asigurărilor sociale cu 20.800 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 6451 „Cheltuieli cu contribuția unității la asigurările sociale” și 4311 „Contribuția unității la asigurările sociale”.

4) Contul 6451 „Cheltuieli cu contribuția unității la asigurările sociale” funcționează după regula conturilor de activ; deoarece are loc o creștere a cheltuielilor cu contribuția unității la asigurările sociale cu 20.800 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 4311 „Contribuția unității la asigurările sociale” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriei față de bugetul asigurărilor sociale de stat cu 20.800 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x	
6451 „Cheltuieli cu contribuția unității la asigurările sociale”	=	4311 „Contribuția unității la asigurările sociale” 20.800
	x	

Operațiunea nr. 4

1) Înregistrarea contribuției unității la asigurările sociale de sănătate (data 30.11.N):

$$5,2\% \times 100.000 \text{ lei} = 5.200 \text{ lei.}$$

OBSERVAȚIE: Analiza contabilă a acestei operațiuni este similară celei anterioare.

5) Formula contabilă este:

	x	
6453 „Cheltuieli cu contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”	=	4313 „Contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate” 5.200
	x	

Operațiunea nr. 5

1) Înregistrarea contribuției unității la fondul de șomaj (data 30.11.N):

$$0,5\% \times 100.000 \text{ lei} = 500 \text{ lei.}$$

COMENTARIU: Analiza contabilă a acestei operațiuni este similară celei anterioare.

5) Formula contabilă este:

	x		
6452 „Cheltuieli cu contribuția unității pentru ajutorul de șomaj”	=	4371 „Contribuția unității la fondul de șomaj”	500
	x		

Operațiunea NR. 6

1) Înregistrarea reținerilor din salarii (data 30.11.N).

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea creanțelor față de salariați reprezentate de avansurile acordate cu 30.000 lei;
- ✓ creșterea datoriilor determinată de creșterea datoriilor față de bugetul public sau local privind impozitul pe veniturile de natura salariilor cu 15.000 lei;
- ✓ creșterea datoriilor determinată de creșterea valorii datoriilor față de bugetul asigurărilor sociale privind contribuția personalului la asigurările sociale cu 10.500 lei ($10,50\% \times 100.000$ lei);
- ✓ creșterea datoriilor determinată de creșterea datoriilor față de bugetul asigurărilor sociale de sănătate privind contribuția personalului la asigurările sociale de sănătate cu 5.500 lei ($5,50\% \times 100.000$ lei);
- ✓ creșterea datoriilor determinată de creșterea datoriilor față de bugetul asigurărilor pentru șomaj privind contribuția personalului la fondul de șomaj cu 500 lei ($0,50\% \times 100.000$ lei);
- ✓ creșterea datoriilor reprezentată de creșterea datoriilor privind reținerile din salarii în favoarea terților (ratele salariaților) cu 3.000 lei;
- ✓ scăderea datoriilor determinată de scăderea datoriilor față de salariați privind salariile cu 64.500 lei ($30.000 \text{ lei} + 15.000 \text{ lei} + 10.500 \text{ lei} + 5.500 \text{ lei} + 500 \text{ lei} + 3.000 \text{ lei}$).

3) Conturile corespondente sunt: 425 „Avansuri acordate personalului”, 444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor”, 4312 „Contribuția personalului la asigurările sociale”, 4314 „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate”, 4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj”, 427 „Rețineri din salarii datorate terților” și 421 „Personal – salarii datorate”.

4) Contul 425 „Avansuri acordate personalului” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a creanțelor față de salariați privind avansurile acordate cu 30.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriilor față de bugetul public sau local privind impozitul pe veniturile de natura salariilor cu 15.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 4312 „Contribuția personalului la asigurările sociale” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriilor față de bugetul asigurărilor sociale privind contribuția personalului la asigurările sociale cu 10.500 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 4314 „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriilor față de bugetul asigurărilor sociale de sănătate privind contribuția personalului la asigurările sociale de sănătate cu 5.500 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriilor față de bugetul asigurărilor pentru șomaj privind contribuția personalului la fondul de șomaj cu 500 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 427 „Rețineri din salarii datorate terților” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriilor privind reținerile din salarii în favoarea terților (ratele salariaților) cu 3.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 421 „Personal – salarii datorate” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o scădere a datoriilor față de salariați privind salariile cu 64.500 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

421 „Personal – salarii datorate”	x		
	=	64.500	
		425 „Avansuri acordate personalului”	30.000
		444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor”	15.000
		4312 „Contribuția personalului la asigurările sociale”	10.500
		4314 „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate”	5.500
		4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj”	500
		427 „Rețineri din salarii datorate terților”	3.000
	x		

Operațiunea nr. 7

1) Virarea pe destinații a tuturor contribuțiilor patronale și a reținerilor din salarii datorate (data 11.12.N).

OBSERVAȚIE: Această operațiune conduce, pe de o parte, la scăderea disponibilităților din contul curent cu 61.000 lei (suma respectivă se va înregistra în creditul contului 5121 „Conturi la bănci în lei”) iar, pe de altă parte, la scăderea valorii tuturor datoriilor privind contribuțiile patronale și reținerile din salarii înregistrate la operațiunile 3, 4, 5 și 6 (sume respective vor fi înregistrate în debitul conturilor corespunzătoare pentru fiecare reținere datorată).

5) Formula contabilă este:

4311 „Contribuția unității la asigurările sociale”	x		
	=	61.000	
		5121 „Conturi la bănci în lei”	20.800
		4312 „Contribuția personalului la asigurările sociale”	10.500
		4313 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”	5.200
		4314 „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate”	5.500
		4371 „Contribuția unității la fondul de șomaj”	500
		4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj”	500
		444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor”	15.000
	x		
427 „Rețineri din salarii datorate terților”			3.000

Operațiunea NR. 8

- 1) Virarea chenzinei a doua în conturile de card ale salariaților (data 11.12.N).
- 2) Această operațiune produce:
 - ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea disponibilităților bănești din contul curent cu 35.500 lei (100.000 lei – 64.500 lei);
 - ✓ scăderea datoriilor determinată de scăderea datoriilor față de salariați privind salariile cu 35.500 lei.
- 3) Conturile corespondente sunt: 5121 „Conturi la bănci în lei” și 421 „Personal – salarii datorate”.
- 4) Contul 5121 „Conturi la bănci în lei” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a disponibilităților bănești din contul curent cu 35.500 lei, contul se creditează cu suma respectivă.
Contul 421 „Personal – salarii datorate” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o scădere a datoriilor față de salariați privind salariile cu 35.500 lei, contul se debitează cu suma respectivă.
- 5) Formula contabilă este:

421 „Personal – salarii datorate”	x = x	5121 „Conturi la bănci în lei” 35.500
-----------------------------------	-------------	--

7.4.3. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului privind TVA

Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului privind TVA se conduce cu ajutorul contului **442 „Taxa pe valoarea adăugată”** a cărui structură de conturi operaționale este:

- 4423 „TVA de plată”
- 4424 „TVA de recuperat”
- 4426 „TVA deductibilă”
- 4427 „TVA colectată”
- 4428 „TVA neexigibilă”

Potrivit Normelor metodologice de funcționare a conturilor, prevăzute de Reglementările contabile conforme cu directivele europene:

Contul 4423 „TVA de plată”

- » după conținutul economic este un cont de datorii fiscale.
- » după funcția contabilă este un cont de pasiv.
- » se creditează la sfârșitul fiecărei luni cu datoriile față de buget privind TVA de plată, stabilită ca diferență între TVA colectată (mai mare) și TVA deductibilă (mai mică).
- » se debitează cu valoarea TVA de plată achitată sau compensată cu eventuale creanțe față de buget privind TVA sau alte impozite.
- » soldul contului poate fi numai creditor și reflectă datoriile privind TVA de plată existente la un moment dat.

Contul 4424 „TVA de recuperat”

- » după conținutul economic este un cont de creanțe fiscale.
- » după funcția contabilă este un cont de activ.

- » se debitează la sfârșitul fiecărei luni cu creanțele față de buget privind TVA de recuperat, stabilită ca diferență între TVA deductibilă (mai mare) și TVA colectată (mai mică).
- » se creditează cu valoarea TVA de plată încasată sau compensată cu eventuale datorii față de buget privind TVA sau alte impozite.
- » soldul contului poate fi numai debitor și reflectă creanțele față de buget privind TVA de recuperat existente la un moment dat.

Contul 4426 „TVA deductibilă”

- » după conținutul economic este un cont de creanțe fiscale.
- » după funcția contabilă este un cont de activ.
- » se debitează în cursul lunii cu creanțele față de buget privind TVA deductibilă reprezentată de TVA cuprinsă în facturi, aferentă achizițiilor de bunuri și servicii.
- » se creditează la sfârșitul lunii cu suma totală cu care s-a debitat în cursul lunii pentru „închiderea contului” și stabilirea TVA de plată sau de recuperat aferentă lunii respective.
- » soldul contului în cursul lunii poate fi numai debitor și reflectă creanțele față de buget privind TVA deductibilă existente la un moment dat, dar la sfârșitul lunii contul nu prezintă sold (deoarece „se închide”).

Contul 4427 „TVA colectată”

- » după conținutul economic este un cont de datorii fiscale.
- » după funcția contabilă este un cont de pasiv.
- » se creditează în cursul lunii cu datoriile față de buget privind TVA colectată reprezentată de TVA cuprinsă în facturi, aferentă vânzărilor de bunuri și prestațiilor de servicii.
- » se debitează la sfârșitul lunii cu suma totală cu care s-a creditat în cursul lunii pentru „închiderea contului” și stabilirea TVA de plată sau de recuperat aferentă lunii respective.
- » soldul contului în cursul lunii poate fi numai creditor și reflectă datoriile față de buget privind TVA colectată existente la un moment dat, dar la sfârșitul lunii contul nu prezintă sold (deoarece „se închide”).

NOTĂ: La entitățile a căror cifră de afaceri este sub 100.000 EUR/an calculul și plata TVA-ului se face trimestrial. Prin urmare închiderea conturilor 4426 și 4427 are loc până la sfârșitul fiecărui trimestru.

Ilustrăm funcționarea acestor conturi prin următoarele aplicații practice:

APLICAȚIE PRACTICĂ NR. 1

O entitate economică are la sfârșitul unei luni următoarea situație privind:

Varianta I: TVA colectată 23.800 lei, TVA deductibilă 18.050 lei.

Varianta II: TVA colectată 25.700 lei, TVA deductibilă 29.690 lei.

Varianta III: TVA colectată 18.240 lei, TVA deductibilă 18.240 lei.

Varianta IV: TVA colectată 26.080 lei, TVA deductibilă 0 lei.

Varianta V: TVA colectată 0 lei, TVA deductibilă 29.690 lei.

Înregistrarea în contabilitate este:

1) Regularizarea TVA.

Varianta I:

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea datoriilor determinată de scăderea obligațiilor față de buget privind TVA colectată cu 23.800 lei;
- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea creanțelor față de buget privind TVA deductibilă cu 18.050 lei;
- ✓ creșterea datoriilor determinată de creșterea obligațiilor față de buget privind TVA de plată cu 5.750 lei (23.800 lei – 18.050 lei).

3) Conturile corespondente sunt: 4427 „TVA colectată”, 4426 „TVA deductibilă” și 4423 „TVA de plată”.

4) Contul 4427 „TVA colectată” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o scădere a datoriilor față de buget privind TVA colectată cu 23.800 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 4426 „TVA deductibilă” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a creanțelor față de buget privind TVA deductibilă cu 18.050 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 4423 „TVA de plată” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriilor față de buget privind TVA de plată cu 5.750 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

4427 „TVA colectată”	x =	<div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <div style="text-align: center;"> % 4426 „TVA deductibilă” 4423 „TVA de plată” </div> <div style="text-align: right;"> 23.800 18.050 5.750 </div> </div>
	x	

Varianta II:

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea datoriilor determinată de scăderea obligațiilor față de buget privind TVA colectată cu 25.700 lei;
- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea creanțelor față de buget privind TVA deductibilă cu 29.690 lei;
- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea valorii creanțelor față de buget privind TVA de recuperat cu 3.990 lei (29.690 lei – 25.700 lei).

3) Conturile corespondente sunt: 4427 „TVA colectată”, 4426 „TVA deductibilă” și 4424 „TVA de recuperat”.

4) Contul 4427 „TVA colectată” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o scădere a datoriilor față de buget privind TVA colectată cu 25.700 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 4426 „TVA deductibilă” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a creanțelor față de buget privind TVA de recuperat cu 29.690 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 4424 „TVA de recuperat” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a creanțelor față de buget privind TVA deductibilă cu 3.990 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
%	=	4426 „TVA deductibilă”	29.690
4427 „TVA colectată”			25.700
4424 „TVA de recuperat”	x		3.990

OBSERVAȚIE: Deoarece analiza contabilă pentru următoarele variante este similară vom prezenta direct formulele contabile:

Varianta III:

5) Formula contabilă este:

	x		
4427 „TVA colectată”	=	4426 „TVA deductibilă”	18.240
	x		

Varianta IV:

5) Formula contabilă este:

	x		
4427 „TVA colectată”	=	4423 „TVA de plată”	26.080
	x		

Varianta V:

5) Formula contabilă este:

	x		
4424 „TVA de recuperat”	=	4426 „TVA deductibilă”	29.690
	x		

7.4.4. Contabilitatea operațiunilor de regularizare (cheltuieli și venituri înregistrate în avans)

Contabilitatea operațiunilor de regularizare se conduce cu ajutorul conturilor din grupa 47 „CONTURI DE SUBVENȚII, REGULARIZARE ȘI ASIMILATE” a cărei structură de conturi este:

471 „Cheltuieli înregistrate în avans”

472 „Venituri înregistrate în avans”

473 „Decontări din operații în curs de clarificare”

475 „Subvenții pentru investiții”

Potrivit Normelor metodologice de funcționare a conturilor, prevăzute de Reglementările contabile conforme cu directivele europene:

Contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”

- » după conținutul economic este un cont de active de regularizare.
- » după funcția contabilă este un cont de activ.
- » se debitează cu valoarea abonamentelor, chiriilor și a altor cheltuieli plătite/sau înregistrate anticipat.
- » se creditează cu valoarea abonamentelor, chiriilor și a altor cheltuieli plătite/ sau înregistrate anticipat trecute la cheltuieli în perioadele la care se referă.
- » soldul contului poate fi numai debitor și reflectă valoarea cheltuielilor înregistrate (efectuate) în avans existente la un moment dat.

Contul 472 „Venituri înregistrate în avans”

- » după conținutul economic este un cont de pasive de regularizare.
- » după funcția contabilă este un cont de pasiv.
- » se creditează cu valoarea abonamentelor, chiriilor și a altor venituri încasate/sau înregistrate în avans.
- » se debitează cu valoarea abonamentelor, chiriilor și a altor venituri încasate/sau înregistrate anticipat trecute la venituri în perioada curentă.
- » soldul contului poate fi numai creditor și reflectă valoarea veniturilor înregistrate în avans existente la un moment dat.

Ilustrăm funcționalitatea acestor conturi prin următoarele aplicații practice:

APLICAȚIE PRACTICĂ NR. 1

O entitate economică achită, prin virament bancar, în luna decembrie a exercițiului financiar N chiria pentru primul trimestru al exercițiului financiar N+1 în sumă de 1.200 lei.

A) În exercițiul financiar N se înregistrează:

Operațiunea NR. 1

1) Plata anticipată a chiriei

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea disponibilităților din contul curent cu 1.200 lei;
- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea cheltuielilor înregistrate în avans cu 1.200 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 5121 „Conturi la bănci în lei” și 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”.

4) Contul 5121 „Conturi la bănci în lei” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a disponibilităților din contul curent cu 1.200 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a cheltuielilor înregistrate în avans cu 1.200 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

471 „Cheltuieli înregistrate în avans”	x = x	5121 „Conturi la bănci în lei”	1.200
--	-------------	--------------------------------	-------

B) În exercițiul financiar N+1 se înregistrează:

Operațiunea NR. 1

1) Regularizarea lunară a cheltuielilor înregistrate în avans.

OBSERVAȚIE: Această operațiune se face la sfârșitul fiecărei luni din primul trimestru al exercițiului financiar N+1, cu o treime din suma totală (cota-parte corespunzătoare).

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii rezultatului curent determinată de creșterea cheltuielilor cu chiriile cu 400 lei (1.200 lei : 3 luni);

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea cheltuielilor înregistrate în avans cu 400 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile” și 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”.

4) Contul 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile” funcționează după regula conturilor de activ; deoarece are loc o creștere a cheltuielilor cu chiriile cu 400 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a cheltuielilor înregistrate în avans cu 400 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans”	400
	x		

APLICAȚIE PRACTICĂ NR. 2

Dacă privim aplicația practică nr. 1 din punctul de vedere al celui care încasează chiria, atunci în contabilitate se va înregistra:

A) În exercițiul financiar N:

Operațiunea nr. 1

1) Încasarea anticipată a chiriei

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea disponibilităților din contul curent cu 1.200 lei;
- ✓ creșterea datoriilor determinată de creșterea veniturilor înregistrate în avans cu 1.200 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 5121 „Conturi la bănci în lei” și 472 „Venituri înregistrate în avans”.

4) Contul 5121 „Conturi la bănci în lei” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a disponibilităților din contul curent cu 1.200 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 472 „Venituri înregistrate în avans” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a veniturilor înregistrate în avans cu 1.200 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
5121 „Conturi la bănci în lei”	=	472 „Venituri înregistrate în avans”	1.200
	x		

B) În exercițiul financiar N+1:

Operațiunea nr. 1

1) Regularizarea lunară a veniturilor înregistrate în avans.

OBSERVAȚIE: Această operațiune se face la sfârșitul fiecărei luni din primul trimestru al exercițiului financiar N+1, cu o treime din suma totală (cota-parte corespunzătoare).

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii rezultatului curent determinată de creșterea veniturilor din chirii cu 400 lei (1.200 lei : 3 luni);
- ✓ scăderea datoriilor determinată de scăderea veniturilor înregistrate în avans cu 400 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii” și 472 „Venituri înregistrate în avans”.

4) Contul 706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii” funcționează după regula conturilor de pasiv; deoarece are loc o creștere a veniturilor din chirii cu 400 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 472 „Venituri înregistrate în avans” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o scădere a veniturilor înregistrate în avans cu 400 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

472 „Venituri înregistrate în avans”	x	706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”	400
	=		
	x		

7.5. Contabilitatea elementelor de trezorerie

7.5.1. Contabilitatea investițiilor financiare pe termen scurt și a ajustărilor pentru depreciere aferente

Contabilitatea investițiilor financiare pe termen scurt se realizează cu ajutorul conturilor sintetice de gradul I din grupa 50 „Investiții pe termen scurt”, a cărei structură de conturi este:

- 501 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate”
- 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate”
- 506 „Obligațiuni”
- 508 „Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate”
 - 5081 „Alte titluri de plasament”
 - 5088 „Dobânzi la obligațiuni și alte titluri de plasament”
- 509 „Vărsăminte de efectuat pentru investiții pe termen scurt”
 - 5091 „Vărsăminte de efectuat pentru acțiuni deținute la entitățile afiliate”
 - 5092 „Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt”

Contul 501 „Acțiuni deținute la entități afiliate”

- » după conținutul economic este un cont de active circulante.
- » după funcția contabilă este un cont de activ;
- » se debitează cu valoarea de intrare (de regulă costul de achiziție) al acțiunilor de la entitățile afiliate intrate în portofoliul entității economice (de regulă prin achiziție);

- » se creditează cu valoarea de intrare a acțiunilor deținute la entități afiliate ieșite din portofoliul entității economice;
- » soldul contului poate fi numai debitor și reflectă valoarea de intrare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate existente în portofoliul unei entități economice la un moment dat.

Conturile 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate”, 506 „Obligațiuni” și 508 „Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate” funcționează similar contului 501 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate”.

Contul 509 „Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt”

- » după conținutul economic este un cont de datorii.
- » după funcția contabilă este un cont de pasiv;
- » se creditează cu datoriile reprezentate de sumele ce trebuie plătite în contul investițiilor financiare pe termen scurt achiziționate;
- » se debitează cu sumele achitate în contul datoriile privind investițiile financiare pe termen scurt achiziționate;
- » soldul contului poate fi numai creditor și reflectă datoriile reprezentate de sumele ce trebuie plătite în contul investițiilor financiare pe termen scurt achiziționate și existente la un moment dat.

Contabilizarea ajustărilor pentru deprecierea valorii conturilor de trezorerie se realizează cu ajutorul conturilor sintetice de gradul I din grupa 59 „**Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie**” a cărei structură de conturi se prezintă astfel:

- 591 „Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate”
- 595 „Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate”
- 596 „Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor”
- 598 „Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate”

Toate aceste conturi:

- » după conținutul economic sunt conturi rectificative ale investițiilor financiare pe termen scurt.
- » după funcția contabilă sunt conturi de pasiv;
- » se creditează cu valoarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a investițiilor financiare pe termen scurt constituite sau majorate;
- » se debitează cu valoarea ajustării pentru pierderea de valoare a investițiilor financiare anulate sau diminuate;
- » soldul contului poate fi numai creditor și reflectă valoarea ajustării pentru pierderea de valoare aferente investițiilor financiare pe termen scurt existente în entitate la un moment dat.

APLICAȚIE PRACTICĂ NR. 1

În exercițiul financiar N o entitate economică achiziționează în scop speculativ 1.000 acțiuni, emise de alte entități, cu plata pe loc, prin virament bancar, cost de achiziție 1,70 lei/acțiune. Până la sfârșitul exercițiului financiar N entitatea revinde 500 acțiuni cu un preț de vânzare de 2,00 lei/acțiune, încasare prin virament bancar. La data de 31 decembrie exercițiul financiar N, entitatea stabilește pentru cele 500 acțiuni rămase valoarea de inventar de 1,50 lei/acțiune. În exercițiul financiar N+1 entitatea vinde acțiunile rămase cu un preț de vânzare de 1,60 lei/acțiune, încasând contravaloarea acestora prin virament bancar.

În exercițiul financiar N

OPERAȚIUNEA NR. 1

- 1) Achiziție acțiuni în scop speculativ cu plata prin virament bancar.
 - 2) Această operațiune produce:
 - ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea valorii acțiunilor (deținute ca investiții financiare pe termen scurt) cu 1.700 lei (1.000 acțiuni x 1,70 lei/acțiune);
 - ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea disponibilităților din contul curent cu 1.700 lei.
 - 3) Conturile corespondente sunt: 5081 „Alte titluri de plasament” și 5121 „Conturi la bănci în lei”.
 - 4) Contul 5081 „Alte titluri de plasament” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a valorii acțiunilor cu 1.700 lei, contul se debitează cu suma respectivă.
- Contul 5121 „Conturi la bănci în lei” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a disponibilităților din contul curent cu 1.700 lei, contul se creditează cu suma respectivă.
- 5) Formula contabilă este:

5081 „Alte titluri de plasament”	x = x	5121 „Conturi la bănci în lei”	1.700
----------------------------------	-------------	--------------------------------	-------

OPERAȚIUNEA NR. 2

- 1) Vânzare acțiuni cu încasare prin virament bancar.

OBSERVAȚIE: Vânzarea acțiunilor și obligațiunilor încadrate în categoria investițiilor financiare pe termen scurt face excepție de la regula generală a vânzării, care presupune separarea vânzării propriu-zise (recunoașterea veniturilor) de scoaterea din evidență (recunoașterea cheltuielilor). În cazul investițiilor financiare pe termen scurt vânzarea propriu-zisă nu este separată de scoaterea din evidență; se realizează într-o singură formulă contabilă, cu reflectarea directă la venituri, respectiv la cheltuieli a câștigului ori a pierderii rezultate în urma operațiunii de vânzare, ca diferență între prețul de vânzare și costul de achiziție.

- 2) Această operațiune produce:
 - ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea disponibilităților din contul curent cu 1.000 lei (500 acțiuni x 2,00 lei/acțiune);

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea valorii acțiunilor (deținute ca investiții financiare pe termen scurt) cu 850 lei (500 acțiuni x 1,70 lei/acțiune);
- ✓ creșterea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea veniturilor din vânzarea investițiilor financiare pe termen scurt cu 150 lei (1.000 lei – 850 lei).

OBSERVAȚIE: În această situație, deoarece prețul de vânzare al acțiunilor este mai mare decât costul de achiziție, diferența dintre cele două valori reprezintă un câștig și este recunoscută ca un venit.

3) Conturile corespondente sunt: 5121 „Conturi la bănci în lei”, 5081 „Alte titluri de plasament” și 7642 „Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate”.

4) Contul 5121 „Conturi la bănci în lei” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a disponibilităților din contul curent cu 1.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 5081 „Alte titluri de plasament” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a valorii acțiunilor cu 850 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 7642 „Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate” funcționează după regula conturilor de pasiv; deoarece are loc o creștere a veniturilor din vânzarea investițiilor financiare pe termen scurt cu 150 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

5121 „Conturi la bănci în lei”	x		=		
		%		1.000	
		5081 „Alte titluri de plasament ”		850	
		7642 „Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate”		150	
	x				

Operațiunea nr. 3

1) Constituirea ajustărilor pentru pierderea de valoare a acțiunilor.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea ajustărilor pentru pierderea de valoare a acțiunilor cu 100 lei (500 acțiuni x 1,70 lei/acțiune – 500 acțiuni x 1,50 lei/acțiune) datorită scăderii valorii acțiunilor;
- ✓ scăderea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea cheltuielilor cu ajustările pentru pierderea valorii acțiunilor cu 100 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 598 „Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate” și 6864 „Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante”.

4) Contul 598 „Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a valorii ajustărilor pentru pierderea valorii acțiunilor cu 100 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 6864 „Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante” funcționează după regula conturilor de activ; deoarece are loc o creștere a cheltuielilor cu ajustările pentru pierderea valorii activelor circulante cu 100 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
6864 „Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante”	=	598 „Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate”	100
	x		

În exercițiul financiar N+1:

Operațiunea NR. 1

1) Vânzare de acțiuni.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea disponibilităților din contul curent cu 800 lei (500 acțiuni x 1,60 lei/acțiune);
- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea valorii acțiunilor (deținute ca investiții financiare pe termen scurt) cu 850 lei (500 acțiuni x 1,70 lei/acțiune);
- ✓ scăderea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea cheltuielilor din vânzarea investițiilor pe termen scurt cu 50 lei (850 lei – 800 lei).

OBSERVAȚIE: În această situație, deoarece prețul de vânzare al acțiunilor este mai mic decât costul de achiziție, diferența dintre cele două valori reprezintă o pierdere și este recunoscută drept o cheltuială.

3) Conturile corespondente sunt: 5121 „Conturi la bănci în lei”, 5081 „Alte titluri de plasament” și 6642 „Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate”.

4) Contul 5121 „Conturi la bănci în lei” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a disponibilităților din contul curent cu 800 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 5081 „Alte titluri de plasament” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a valorii acțiunilor cu 850 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 6642 „Pierderi din investițiile financiare pe termen scurt cedate” funcționează după regula conturilor de activ; deoarece are loc o creștere a cheltuielilor din vânzarea investițiilor financiare pe termen scurt cu 50 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
5121 „Conturi la bănci în lei”	=	5081 „Alte titluri de plasament”	850
6642 „Pierderi din investițiile financiare pe termen scurt cedate”			800
	x		50

Operațiunea NR. 2

1) Anularea ajustărilor pentru pierderea de valoare a acțiunilor.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea ajustărilor pentru pierderea valorii acțiunilor cu 100 lei, datorită faptului că rămân fără obiect;
- ✓ creșterea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea veniturilor din ajustările pentru pierderea de valoare a acțiunilor cu 100 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 598 „Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate” și 7864 „Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante”.

4) Contul 598 „Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o scădere a valorii ajustărilor pentru deprecierea valorii acțiunilor cu 100 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 7864 „Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante” funcționează după regula conturilor de pasiv; deoarece are loc o creștere a veniturilor din ajustările pentru deprecierea valorii activelor circulante cu 100 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
598 „Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate”	=	7864 „Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante”	100
	x		

7.5.2. Contabilitatea acreditivelor și a avansurilor de trezorerie

Contabilitatea acreditivelor și a avansurilor de trezorerie se realizează cu ajutorul conturilor sintetice de gradul I și II din grupa 54 „ACREDITIVE”, a cărei structură de conturi cuprinde:

541 Acreditiv

5411 Acreditiv în lei

5412 Acreditiv în valută

542 Avansuri de trezorerie

Contul 541 „Acreditiv”

- » după conținutul economic este un cont de active circulante;
- » după funcția contabilă este un cont de activ;
- » se debitează cu sumele depuse în conturile de acreditiv deschise la bănci la dispoziția furnizorilor;
- » se creditează cu sumele plătite din conturile de acreditiv deschise la bănci la dispoziția furnizorilor, respectiv cu sumele retrase din aceste conturi în urma revocării acreditivelor;
- » soldul contului poate fi numai debitor și reflectă sumele existente în conturile de acreditiv deschise la bănci, la un moment dat.

Contul 542 „Avansuri de trezorerie”

- » după conținutul economic este un cont de active circulante;
- » după funcția contabilă este un cont de activ;
- » se debitează cu sumele acordate angajaților ca avansuri de trezorerie;
- » se creditează cu sumele reprezentate de avansurile de trezorerie justificate, respectiv restituite;

» soldul contului poate fi numai debitor și reflectă sumele acordate ca avansuri de trezorerie încă nejustificate și existente la un moment dat.

APLICAȚIE PRACTICĂ NR. 1

O entitate economică deschide la dispoziția unui furnizor un acreditiv în sumă de 8.000 lei, în vederea achiziționării de mărfuri. Ulterior se achiziționează de la furnizorul respectiv o cantitate de mărfuri evaluată la cost de achiziție de 6.000 lei și TVA 19%. Se achită datoria față de furnizor din acreditivul deschis și se revocă acreditivul neutilizat.

Operațiunea NR. 1

1) Deschidere acreditiv.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea disponibilităților din contul curent cu 8.000 lei;
- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea disponibilităților din contul de acreditive cu 8.000 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 5121 „Conturi la bănci în lei” și 5411 „Acreditive în lei”.

4) Contul 5121 „Conturi la bănci în lei” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a disponibilităților din contul curent cu 8.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 5411 „Acreditive în lei” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a disponibilităților din contul de acreditive în lei cu 8.000 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Întocmirea formulei contabile. Formula contabilă este:

	x		
5411 „Acreditive în lei”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	8.000
	x		

Operațiunea NR. 2

1) Achiziție de mărfuri.

5) Formula contabilă este:

	x		
371 „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”	7.140
4426 „TVA deductibilă”			6.000
	x		1.140

Operațiunea NR. 3

1) Plata datoriei față de furnizor din contul de acreditive.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea disponibilităților din contul de acreditive cu 7.140 lei;
- ✓ scăderea datoriilor determinată de scăderea datoriilor față de furnizori cu 7.140 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 5411 „Acreditive în lei” și 401 „Furnizori”.

4) Contul 5411 „Acreditive în lei” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a disponibilităților din contul de acreditive cu 7.140 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 401 „Furnizori” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o scădere a datoriilor față de furnizori cu 7.140 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

401 „Furnizori”	x = x	5411 „Acreditive în lei”	7.140
-----------------	-------------	--------------------------	-------

Operațiunea nr. 4

1) Revocarea acreditivului neutilizat.

2) Această operațiune produce:

- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea disponibilităților din contul curent cu 860 lei (8.000 lei – 7.140 lei);
- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea disponibilităților din contul de acreditive cu 860 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 5121 „Conturi la bănci în lei” și 5411 „Acreditive în lei”.

4) Contul 5121 „Conturi la bănci în lei” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a disponibilităților din contul curent cu 860 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 5411 „Acreditive în lei” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a disponibilităților din contul de acreditive cu 860 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Întocmirea formulei contabile. Formula contabilă este:

5121 „Conturi la bănci în lei”	x = x	5411 „Acreditive în lei”	860
--------------------------------	-------------	--------------------------	-----

Aplicație practică nr. 2

O entitate economică acordă unui angajat un avans pentru deplasare în sumă de 230 lei, în numerar. La întoarcere angajatul justifică avansul astfel: cheltuieli de transport 50 lei, cheltuieli de cazare 60 lei, TVA 19% și 10 lei diurnă, iar diferența reprezintă numerar restituit la casierie.

Operațiunea nr. 1

1) Plata avansului de trezorerie în numerar.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea numerarului din casierie cu 230 lei;
- ✓ creșterea creanțelor determinată de creșterea valorii avansurilor de trezorerie cu 230 lei.

3) Conturile corespondente sunt: 5311 „Casa în lei” și 542 „Avansuri de trezorerie”.

4) Contul 5311 „Casa în lei” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a numerarului din casierie cu 230 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 542 „Avansuri de trezorerie” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a valorii avansurilor de trezorerie cu 230 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
542 „Avansuri de trezorerie”	=	5311 „Casa în lei”	230
	x		

Operațiunea NR. 2

1) Justificarea avansului de trezorerie.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii activelor determinată de scăderea valorii avansurilor de trezorerie cu 230 lei;
- ✓ scăderea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea cheltuielilor cu deplasările cu 120 lei (50 + 60 + 10);
- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea creanței față de buget privind TVA deductibilă cu 11,40 lei (19% x 60 lei);
- ✓ creșterea valorii activelor determinată de creșterea numerarului din casierie cu 98,60 lei (230 lei – 131,40 lei).

3) Conturile corespondente sunt: 542 „Avansuri de trezorerie”, 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”, 4426 „TVA deductibilă” și 5311 „Casa în lei”.

4) Contul 542 „Avansuri de trezorerie” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o scădere a valorii avansurilor de trezorerie cu 230 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

Contul 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări” funcționează după regula conturilor de activ; deoarece are loc o creștere a cheltuielilor cu deplasările cu 120 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 4426 „TVA deductibilă” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a creanței față de buget privind TVA deductibilă cu 11,40 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 5311 „Casa în lei” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a numerarului din casierie cu 98,60 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”	=	542 „Avansuri de trezorerie”	230,00
4426 „TVA deductibilă”			11,40
5311 „Casa în lei”			98,60
	x		

7.6. Contabilitatea cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor

7.6.1. Contabilitatea cheltuielilor

Contabilitatea cheltuielilor se realizează cu ajutorul conturilor sintetice de gradul I și II din Clasa a 6-a „CONTURI DE CHELTUIELI”, a cărei structură pe grupe de conturi se prezintă astfel:

- 60 CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE
- 61 CHELTUIELI CU SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI
- 62 CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI
- 63 CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ȘI VÂRSĂMINTE ASIMILATE
- 64 CHELTUIELI CU PERSONALUL
- 65 ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE
- 66 CHELTUIELI FINANCIARE
- 67 CHELTUIELI EXTRAORDINARE
- 68 CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE ȘI PROVIZIOANELE ȘI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE
- 69 CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ȘI ALTE IMPOZITE.

Conturile de cheltuieli

- » funcționează după aceeași regulă precum conturile de activ;
- » se debitează cu valoarea cheltuielilor recunoscute în cursul lunii respective
- » se creditează cu sumele reprezentând eventualele diminuări de cheltuieli din luna respectivă;
- » la sfârșitul lunii, aceste conturi se creditează cu sumele corespunzătoare reprezentând cheltuielile din luna respectivă încorporate în rezultatul exercițiului financiar curent;
- » conturile de cheltuieli nu prezintă sold la sfârșitul lunii.

OBSERVAȚIE: În această parte a lucrării de față nu prezentăm aplicații practice referitoare la conturile de cheltuieli, deoarece funcționarea mării majorități a acestor conturi în cursul perioadelor (lunilor calendaristice) a fost prezentată în aplicațiile practice de la capitolele anterioare.

La sfârșitul lunii, potrivit reglementărilor legale în vigoare conturile de cheltuieli se închid, formula contabilă generală fiind:

121 „Profit și pierdere”	x = x	%/
		6xx „Conturi de cheltuieli”

7.6.2. Contabilitatea veniturilor

Contabilitatea veniturilor se realizează cu ajutorul conturilor sintetice de gradul I și II din Clasa a 7-a „CONTURI DE VENITURI”, a cărei structură pe grupe de conturi cuprinde:

- 70 CIFRA DE AFACERI
- 71 VENITURI AFERENTE COSTULUI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE
- 72 VENITURI DIN PRODUCȚIA DE IMOBILIZĂRI

- 74 VENITURI DIN SUBVENȚII DE EXPLOATARE
- 75 ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE
- 75 VENITURI FINANCIARE
- 77 VENITURI EXTRAORDINARE
- 78 VENITURI DIN PROVIZIOANE ȘI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE

Conturile de venituri

- » funcționează după aceeași regulă precum conturile de pasiv;
- » se creditează cu valoarea veniturilor recunoscute în cursul lunii respective;
- » se debitează cu sumele reprezentând eventualele diminuări de venituri din luna respectivă;
- » la sfârșitul lunii, aceste conturi se debitează cu sumele corespunzătoare reprezentând veniturile din luna respectivă încorporate în rezultatul exercițiului financiar curent;
- » conturile de venituri nu prezintă sold la sfârșitul lunii.

OBSERVAȚIE: În această parte a lucrării de față nu prezentăm aplicații practice referitoare la conturile de venituri, deoarece funcționarea mării majorități a acestor conturi în cursul perioadelor (lunilor calendaristice) a fost prezentată în aplicațiile practice de la capitolele anterioare.

La sfârșitul lunii, potrivit reglementărilor legale în vigoare conturile de venituri se închid, formula contabilă generală fiind:

	x	
7xx „Conturi de venituri”	=	121 „Profit și pierdere”
	x	

7.6.3. Contabilitatea rezultatelor

Contabilitatea rezultatelor se realizează cu ajutorul conturilor sintetice de gradul I din grupa 11 „REZULTATUL REPORTAT” și grupa 12 „REZULTATUL EXERCITIULUI” a căror structură de conturi se prezintă astfel:

Grupa 11 Rezultatul reportat

117 Rezultatul reportat

Grupa 12 Rezultatul exercițiului

121 Profit sau pierdere

129 Repartizarea profitului

Contul 117 „Rezultat reportat”

- » după funcția contabilă este un cont bifuncțional.

A. În situația în care reprezintă un profit nerepartizat,

- » funcționează după regula conturilor de pasiv;
- » se creditează la începutul exercițiului financiar cu profitul exercițiului anterior, mai puțin partea din profit care trebuie repartizată pentru constituirea de rezerve legale;

- » se debitează cu partea din profitul reportat repartizat pe destinații potrivit hotărârii Adunării Generale a Acționarilor sau Asociaților.
- B. În situația în care reprezintă o pierdere neacoperită,
- » funcționează după regula conturilor de activ;
 - » se debitează la începutul unui exercițiu financiar cu pierderea înregistrată în exercițiul financiar anterior;
 - » se creditează cu pierderea reportată acoperită potrivit hotărârii Adunării Generale a Acționarilor sau Asociaților;
 - » soldul contului dacă este creditor reflectă profitul reportat (nerepartizat) existent la un moment dat, iar dacă este debitor reflectă pierderea reportată (neacoperită) existentă la un moment dat.

Contul 121 „Profit sau pierdere”

- » după funcția contabilă este un cont bifuncțional;

A. La sfârșitul fiecărei luni calendaristice:

- » se creditează cu valoarea veniturilor totale înregistrate în luna respectivă;
- » se debitează cu valoarea cheltuielilor totale înregistrate în luna respectivă;
- » soldul contului, dacă este creditor, reflectă profitul cumulat de la începutul exercițiului financiar curent până în luna respectivă, iar dacă este debitor reflectă pierderea cumulată de la începutul exercițiului financiar curent până în luna respectivă.

OBSERVAȚIE: La sfârșitul lunii decembrie soldul contului reprezintă rezultatul (profitul sau pierderea) întregului exercițiu încheiat.

B. La începutul exercițiului financiar:

- » în situația în care exercițiul financiar anterior s-a încheiat cu profit se debitează cu mărimea profitului exercițiului financiar anterior în corespondență cu contul 129 „Repartizarea profitului” (la valoarea rezervei legale) și cu contul 117 “Rezultat reportat” (valoarea profitului exercițiului financiar anterior mai puțin rezerva legală);
- » în situația în care exercițiul financiar anterior s-a încheiat cu pierdere se creditează cu mărimea pierderii exercițiului financiar anterior în corespondență cu contul 117 „Rezultat reportat”.

OBSERVAȚIE: În urma acestor operațiuni de la începutul exercițiului financiar, contul 121 „Profit sau pierdere” nu prezintă sold până la sfârșitul lunii ianuarie când va prelua veniturile și cheltuielile respectivei luni.

Contul 129 „Repartizarea profitului”

- » după conținutul economic este un cont rectificativ al profitului realizat;
- » după funcția contabilă este un cont de activ;
- » se debitează la sfârșitul exercițiului financiar cu mărimea profitului respectivului exercițiu repartizată la rezerve legale (cota permisă de lege);
- » se creditează la începutul exercițiului financiar următor cu mărimea profitului din exercițiul financiar anterior repartizat la rezerve legale în corespondență cu contul 121 „Profit sau pierdere” (pentru „închiderea” contului 121 „Profit sau pierdere”;

» soldul contului poate fi numai debitor și reflectă mărimea profitului unui exercițiu financiar, repartizat la rezerve legale

Formulele generale privind contabilitatea rezultatelor sunt următoarele:

1. Înregistrarea repartizării profitului la sfârșitul exercițiului financiar, pentru rezerve legale:

129 „Repartizarea profitului”	x =	1061 „Rezerve legale”
--------------------------------------	--------	------------------------------

2. În exercițiul financiar următor, contul de profit sau pierdere se închide pentru profitul realizat în exercițiul precedent, care a fost repartizat la rezerve legale, iar restul se raportează:

121 „Profit sau pierdere”	x =	129 „Repartizarea profitului”
	x	117 „Rezultatul reportat”

3. Reportarea pierderii obținute la sfârșitul exercițiului financiar, în situația în care anul se încheie cu pierdere, operațiune ce se efectuează în exercițiul financiar următor:

117 „Rezultatul reportat”	x =	121 „Profit sau pierdere”
----------------------------------	--------	----------------------------------

APLICAȚIE PRACTICĂ

O entitate economică înregistrează la sfârșitul unui exercițiu financiar cheltuieli totale în sumă de 65.000 lei și venituri totale în sumă de 83.000 lei. La sfârșitul exercițiului se închid conturile de venituri și cheltuieli, se înregistrează impozitul pe profit de 16% și se repartizează din profitul obținut 550 lei la rezerve legale.

OPERAȚIUNEA NR. 1

1) Închiderea conturilor de venituri.

2) Stabilirea influențelor operațiunii asupra poziției financiare și a performanțelor. Închiderea conturilor de venituri nu produce modificări în poziția financiară și performanțele unei întreprinderi, ci reprezintă încorporarea veniturilor în rezultate. Modificarea poziției financiare și a performanțelor este reflectată la recunoașterea fiecărui element de venit încorporat direct în acel moment în rezultat.

3) Conturile corespondente sunt: 121 „Profit sau pierdere”, 7xx „Conturile de venituri”.

4) Contul 121 „Profit sau pierdere” – deoarece se încorporează în rezultatul curent al exercițiului veniturile la sfârșitul exercițiului în sumă totală de 83.000 lei contul se creditează cu suma respectivă;

7xx „Conturile de venituri” – deoarece se încorporează în rezultatul curent al exercițiului veniturile obținute în sumă de 83.000 lei, conturile se debitează cu sumele aferente.

5) Întocmirea formulei contabile. Formula contabilă este:

%	x		
7xx „Conturi de venituri”	=	121 „Profit sau pierdere”	83.000
	x		

Operațiunea nr. 2

- 1) Închiderea conturilor de cheltuieli.
- 2) Închiderea conturilor de cheltuieli nu produce modificări în poziția financiară și performanțele unei întreprinderi, ci reprezintă încorporarea cheltuielilor în rezultate. Modificarea poziției financiare și a performanțelor a fost reflectată la recunoașterea fiecărui element de cheltuială pe care l-am încorporat direct în acel moment în rezultat.
- 3) Conturile corespondente sunt: 121 „Profit sau pierdere”, 6xx „Conturile de cheltuieli”.
- 4) Aplicarea regulilor de funcționare a conturilor
 Contul 121 „Profit sau pierdere” – deoarece se încorporează în rezultatul curent al exercițiului cheltuielile la sfârșitul exercițiului în sumă totală de 65.000 lei contul se debitează cu suma respectivă.
 6xx „Conturile de cheltuieli” – deoarece se încorporează în rezultatul curent al exercițiului cheltuielile înregistrate în sumă de 65.000 lei, contul se creditează cu suma respectivă.
- 5) Formula contabilă este:

121 „Profit sau pierdere”	x	%	65.000
	=	6xx „Conturi de cheltuieli”	
	x		

Operațiunea nr. 3

- 1) Înregistrarea impozitului pe profit.
- 2) Această operațiune produce:
 - ✓ scăderea rezultatului curent al exercițiului determinată de creșterea cheltuielilor cu impozitul pe profit cu 2.880 lei;
 - ✓ creșterea datoriilor determinată de creșterea datoriilor față de buget privind impozitul pe profit cu 2.880 lei $(83.000 - 65.000) \times 16\%$.
- 3) Conturile corespondente sunt: 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit” și 441 „Impozitul pe profit/venit”.
- 4) Contul 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit” funcționează după regula conturilor de activ; deoarece are loc o creștere a cheltuielilor cu impozitul pe profit cu 2.880 lei, contul se debitează cu suma respectivă.
 441 „Impozitul pe profit/venit” – după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a datoriei față de bugetul statului privind impozitul pe profit cu 2.880 lei, contul se creditează cu suma respectivă.
- 5) Formula contabilă este:

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”	x		
	=	441 „Impozitul pe profit/venit”	2.880
	x		

Operațiunea nr. 4

- 1) Închiderea contului de cheltuieli privind impozitul pe profit.

2) Închiderea contului de cheltuieli cu impozitul pe profit nu produce modificări în poziția financiară și performanțele unei întreprinderi, ci reprezintă încorporarea cheltuielilor în rezultate.

3) Conturile corespondente sunt: 121 „Profit sau pierdere” și 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”.

4) Contul 121 „Profit sau pierdere” – deoarece se încorporează în rezultatul curent al exercițiului cheltuielile cu impozitul pe profit în sumă totală de 2.880 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit” – deoarece se încorporează în rezultatul curent al exercițiului cheltuieli cu impozitul pe profit în sumă de 2.880 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Formula contabilă este:

	x		
121 „Profit sau pierdere”	=	691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”	2.880
	x		

Operațiunea nr. 5

1) Înregistrarea repartizării profitului la sfârșitul exercițiului financiar.

2) Această operațiune produce:

- ✓ scăderea valorii capitalurilor proprii determinată de creșterea valorii profitului repartizat cu 550 lei, pentru rezerve legale;

OBSERVAȚIE: Profitul repartizat se scade din valoarea capitalurilor proprii, iar în Bilanț este reflectat cu semnul „-” imediat după postul „Rezultatul exercițiului”.

- ✓ creșterea valorii capitalurilor proprii determinată de creșterea valorii rezervelor legale cu 550 lei;

3) Conturile corespondente sunt: 129 „Repartizarea profitului”, 1061 „Rezerve legale”.

4) Contul 129 „Repartizarea profitului” după funcția contabilă este un cont de activ; deoarece are loc o creștere a valorii profitului repartizat cu 550 lei, contul se debitează cu suma respectivă.

Contul 1061 „Rezerve legale” după funcția contabilă este un cont de pasiv; deoarece are loc o creștere a rezervelor legale cu 550 lei, contul se creditează cu suma respectivă.

5) Întocmirea formulei contabile. Formula contabilă este:

	x		
129 „Repartizarea profitului”	=	1061 „Rezerve legale”	550
	x		

OBSERVAȚIE: La începutul exercițiului financiar următor contul 129 se închide în corespondență cu contul 121 și totodată se înregistrează o “repartizare provizorie” a profitului rămas al exercițiului financiar anterior (15.120 - 550) prin următoarea formulă contabilă:

	x		
121 „Profit sau pierdere”	=	%	15.120
	x	129 „Repartizarea profitului”	550
		117 “Rezultatul reportat”	14.570

Balanța de verificare

După parcurgerea acestui capitol, abilitățile dobândite vor fi:

1. cunoașterea conținutului și rolului balanței de verificare;
2. asimilarea funcțiilor pe care le îndeplinește balanța de verificare;
3. înțelegerea tipologiei balanțelor de verificare;
4. cunoașterea teoretică și practică a modului de întocmire a balanței de verificare;
5. conștientizarea legăturii existentă între evidența cronologică, evidența sistematică și balanța de verificare;
6. cunoașterea și recunoașterea tipurilor de erori identificate cu ajutorul balanței de verificare.

8.1. Noțiunea, conținutul și funcțiile balanței de verificare

Operațiile economice care se realizează zi de zi într-o unitate patrimonială se înregistrează în conturi. În orice moment al activității economice, fiecare cont în parte pune în evidență situația elementelor patrimoniale: existențele la începutul perioadei, creșterile, micșorările, totalul mișcărilor cumulate de la începutul anului, existențele finale.

Necesitățile de conducere, control și analiză a activității unităților patrimoniale impun generalizarea și prezentarea într-un tablou de ansamblu a întregii activități desfășurate.

Metoda contabilității impune ca periodic și în mod obligatoriu, cu ocazia elaborării bilanțului, să se facă verificarea exactității înregistrărilor efectuate. Verificarea se referă atât la respectarea principiului dublei înregistrări a operațiilor economice în contabilitate, cât și a calculelor efectuate cu ocazia determinării rulajelor, sumelor totale și a soldurilor conturilor.

Balanța de verificare sau **balanța conturilor** este un procedeu specific al metodei contabilității, care asigură verificarea exactității înregistrării operațiilor economice în conturi, legătura dintre conturile sintetice și bilanț, legătura dintre conturile sintetice și conturile analitice, precum și centralizarea datelor contabilității curente.

Balanța de verificare este o punte de legătură între cont și bilanț. Se prezintă sub forma unei situații tabelare, în care se înscriu datele valorice preluate din conturi. În cadrul balanței de verificare se obțin anumite egalități structurale și globale proprii dublei înregistrări și corespondenței conturilor. Aceste egalități exprimă un echilibru permanent între date, de unde provine și denumirea de „balanță”.

Balanța de verificare *conține toate conturile* folosite de o unitate patrimonială, fiecare cont fiind înscris cu soldul inițial, rulajele perioadei curente, totalul sumelor și soldul final de la sfârșitul lunii pentru care se încheie balanța respectivă.¹

Legea contabilității nr. 82/1991 prevede la articolul 21 că „pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operațiilor se întocmește balanța de verificare cel puțin anual, la încheierea exercițiului financiar, sau la termenele de întocmire a situațiilor financiare periodice”.

Balanța conturilor reușește să verifice:

- a) egalitățile generate de dubla înregistrare a operațiunilor economice în contabilitate, atât sub aspectul concordanței înregistrărilor în conturile sintetice cu cele din conturile analitice, cât și la nivelul întregii contabilități;
- b) concordanța dintre totalul înregistrărilor din Registrul-Jurnal și totalul rulajelor debitoare și creditoare din balanță.

Funcțiile balanței de verificare rezultă din definiția prezentată mai sus și anume:

a) Funcția de verificare a exactității înregistrărilor operațiilor economice în conturi.

Această funcție constă în controlul și identificarea erorilor de înregistrare în conturi, prin intermediul diferitelor egalități valorice care trebuie să existe în cadrul balanței de verificare, precum și prin intermediul unor corelații valorice stabilite cu ajutorul ei. Înregistrarea greșită a unor operații economice ca urmare a nerespectării principiului dublei înregistrări, trecerea eronată a sumelor din Registrul-Jurnal în Registrul Cartea Mare și de aici în balanță, efectuarea unor calcule greșite în formulele contabile complexe, stabilirea eronată a rulajelor și a soldurilor conturilor ce determină inegalități între totalurile balanței, care se semnalizează cu ajutorul ei, fapt ce îi conferă caracterul unui instrument de verificare, de control. Lipsa unei egalități valorice sau a unor corelații constituie dovada existenței unor erori, care trebuie să fie identificate și corectate.

Deși, în condițiile utilizării calculatoarelor electronice, în munca de contabilitate crește exactitatea calculelor, funcția de control a balanței de verificare se menține, iar corelațiile pe care se bazează servesc la prevederea unor chei de control în programele de lucru ale echipamentelor moderne de prelucrare automată a datelor.

b) Funcția de legătură dintre conturile sintetice și bilanț.

Balanța de verificare concentrează informațiile din toate conturile folosite în contabilitatea curentă a entității.

Această legătură se concretizează în faptul că datele din bilanțul anual reprezintă soldurile finale ale conturilor, preluate din balanța de verificare, prelucrate și grupate conform necesităților de întocmire a bilanțului. Soldurile inițiale ale conturilor la începutul anului sunt preluate din bilanțul anual, potrivit principiului

¹ Matîș D. și colectiv, *Bazele contabilității. Aspecte teoretice și practice*, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005, pag.341-360.

intangibilității bilanțului de deschidere a unui exercițiu care trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere a exercițiului precedent.

c) Funcția de legătură dintre conturile sintetice și cele analitice.

Această funcție constă în întocmirea unei balanțe de verificare a conturilor analitice pentru fiecare cont sintetic care se desfășoară pe conturi analitice. Cu ajutorul acestor balanțe se controlează exactitatea înregistrărilor în conturile analitice și concordanța care trebuie să existe între datele înregistrate în contul sintetic și conturile sale analitice.

d) Funcția de centralizare a existențelor, mișcărilor și transformărilor elementelor patrimoniale.

Gruparea și centralizarea datelor înregistrate în conturi cu ajutorul balanței de verificare oferă conducerii entităților posibilitatea de a cunoaște totalul modificărilor intervenite în volumul și structura resurselor economice, rezultatele financiare obținute în urma activităților desfășurate etc.

Cuprinzând centralizate toate datele privitoare la existențele și mișcările elementelor patrimoniale înregistrate în conturile sintetice și analitice, pe o anumită perioadă de timp, balanța de verificare asigură compararea datelor de la începutul unei perioade de gestiune cu cele de la sfârșitul ei și cu alte perioade de gestiune expirate. Astfel, se pot stabili schimbările produse în mărimea și structura patrimoniului economic, eficiența plasării resurselor etc.

e) Funcția de analiză a activității economice.

Balanța de verificare are un rol deosebit de important în analiza situației economico-financiare pe perioade scurte de timp, și în intervalul dintre două bilanțuri, fiind astfel, singurul instrument care furnizează informațiile necesare conducerii operative a unității patrimoniale. Această analiză are anumite limite comparativ cu analiza care se poate realiza pe baza bilanțului contabil, cu ajutorul balanțelor de verificare obținându-se un grad mai redus de sintetizare a datelor contabile.

8.2. Clasificarea balanțelor de verificare

Balanțele de verificare se clasifică după mai multe criterii:

a) *După natura conturilor pe care le conțin* pot fi balanțe de verificare ale conturilor sintetice (generale) și balanțe de verificare ale conturilor analitice.

- **Balanțele de verificare ale conturilor sintetice** se întocmesc pe baza datelor preluate din conturile sintetice și cuprind toate conturile sintetice folosite în contabilitatea curentă a unei unități patrimoniale, într-o anumită perioadă de gestiune.

- **Balanțele de verificare ale conturilor analitice** se întocmesc înaintea elaborării balanței conturilor sintetice, pe baza datelor preluate din conturile analitice. Balanțele de verificare analitice se întocmesc pentru fiecare cont sintetic care a fost desfășurat pe conturi analitice. Aceste balanțe se mai numesc și balanțe de verificare auxiliare sau secundare. Spre deosebire de balanța de verificare a conturilor sintetice, care este una singură pe entitate economică, numărul balanțelor de verificare ale conturilor

analitice depinde de numărul conturilor sintetice care au fost desfășurate pe conturi analitice.

b) După numărul de egalități pe care le cuprind, balanțele de verificare ale conturilor sintetice pot fi: balanțe de verificare cu o egalitate, balanțe de verificare cu două egalități, balanțe de verificare cu trei egalități și balanțe de verificare cu patru egalități. Ele pot fi întocmite într-o singură variantă sau în două variante.

8.2.1. Balanța de verificare cu o singură egalitate

Balanța de verificare cu o singură egalitate se prezintă în două variante: fie ca balanță a sumelor, fie ca balanță a soldurilor. Ea cuprinde numai o singură egalitate:

Totalul sumelor debitoare

$$\sum T_{SD}$$

=

Totalul sumelor creditoare

$$\sum T_{SC}$$

sau

**Totalul soldurilor finale
debitoare**

$$\sum S_{FD}$$

=

Totalul soldurilor finale creditoare

$$\sum S_{FC}$$

8.2.2 Balanța de verificare cu două egalități

Denumită și balanța sumelor și a soldurilor rezultă din combinarea balanței sumelor cu balanța soldurilor.

Ea cuprinde patru coloane, două pentru totalul sumelor debitoare și creditoare și două coloane pentru soldurile finale, debitoare și creditoare. Egalitățile ei sunt:

1) Totalul sumelor debitoare

$$\sum T_{SD}$$

=

Totalul sumelor creditoare

$$\sum T_{SC}$$

**2) Totalul soldurilor finale
debitoare**

$$\sum S_{FD}$$

=

**Totalul soldurilor finale
creditoare**

$$\sum S_{FC}$$

8.2.3. Balanța de verificare cu trei egalități

Se caracterizează prin separarea soldurilor inițiale de rulajele lunii curente. Ea se întocmește în două variante:

- balanță tabelară;
- balanță de verificare șah.

Balanța de verificare cu trei egalități a fost concepută pentru sporirea proprietăților informative ale bilanțelor de verificare cu una și cu două egalități. Pe baza ei se pot stabili următoarele egalități:

1) Totalul soldurilor inițiale debitoare $\sum S_{ID}$	=	Totalul soldurilor inițiale creditoare $\sum S_{IC}$
2) Totalul rulajelor debitoare $\sum R_D$	=	Totalul rulajelor creditoare $\sum R_C$
3) Totalul soldurilor finale debitoare $\sum S_{FD}$	=	Totalul soldurilor finale creditoare $\sum S_{FC}$

În plus, cu ajutorul acestei balanțe de verificare se poate stabili și următoarea corelație: totalul rulajelor din balanța de verificare trebuie să fie egal cu totalul rulajelor din evidența cronologică (din Registrul-Jurnal). Cu toate avantajele pe care le oferă balanța de verificare cu trei egalități în formă tabelară față de balanța cu două egalități, ea prezintă și următorul neajuns: deși redă volumul valoric al activităților desfășurate într-o perioadă de gestiune, nu reflectă natura operațiilor efectuate.

Pentru înlăturarea acestui neajuns se folosește balanța de verificare cu trei egalități în forma șah. Aceasta permite și redarea corespondenței conturilor în care s-au înregistrat operațiile economice în funcție de conținutul lor economic.

Balanța de verificare șah se prezintă sub forma unei table de șah, întocmită după principiul matriceal. Cu ajutorul ei se obțin aceleași trei egalități, cu deosebirea că aceste egalități nu se mai obțin între totalurile coloanelor perechi, ci la întretărirea rândurilor cu coloanele, în care rulajele din perioada curentă se înscriu pe conturi corespondente.

8.2.4. Balanța de verificare cu patru egalități

Această balanță reprezintă o combinație a balanței de sume și solduri cu balanța de rulaje lunare cu solduri inițiale. De aceea, ea mai poartă denumirea de balanță de rulaje lunare cu sume precedente. Cu ajutorul ei se obțin următoarele egalități:

1) Totalul sumelor debitoare din balanța (perioada) precedentă $\sum T_{SDP}$	=	Totalul sumelor creditoare din balanța (perioada) precedentă $\sum T_{SCP}$
---	---	---

2) Totalul rulajelor debitoare ale lunii curente $\sum R_D$	=	Totalul rulajelor creditoare ale lunii curente $\sum R_C$
3) Totalul sumelor debitoare la data întocmirii bilanței $\sum T_{SDF}$	=	Totalul sumelor creditoare la data întocmirii bilanței $\sum T_{SCF}$
4) Totalul soldurilor finale debitoare $\sum S_{FD}$	=	Totalul soldurilor finale creditoare $\sum S_{FC}$

Balanța de verificare cu patru egalități se întocmește în două variante, care iau naștere din conținutul diferit al primelor coloane, astfel:

- a) în cazul lunii ianuarie, balanța de verificare cu patru egalități cuprinde soldurile inițiale debitoare și creditoare, iar egalitatea se stabilește între aceste totaluri ale soldurilor inițiale debitoare și creditoare;
- b) la sfârșitul celorlalte luni ale anului, primele două coloane conțin date privind totalul sumelor precedente debitoare și creditoare.

Cu toate avantajele pe care le prezintă față de celelalte balanțe de verificare, balanța conturilor cu patru egalități are următorul neajuns și anume, nu reflectă rulajele conturilor din lunile precedente. Acestea sunt cumulate cu soldurile inițiale de la începutul anului. Înlăturarea acestui neajuns s-ar putea realiza prin întocmirea unei balanțe de verificare cu cinci sau șase egalități.

8.3. Întocmirea bilanței de verificare

Indiferent de tipologia balanțelor de verificare întocmirea lor presupune parcurgerea următoarelor etape:

- Se trec toate operațiile din evidența cronologică (Registrul-Jurnal) în evidența sistematică (Registrul Cartea Mare);
- Se totalizează sumele din debitul și creditul conturilor deschise și se determină soldul lor;
- Se transpun datele conturilor analitice în balanțele de verificare analitice și se face totalizarea acestora;
- Se confruntă totalul balanțelor analitice cu elementele contului sintetic;
- Se transpun datele din conturile sintetice în balanța de verificare sintetică;
- Se totalizează coloanele bilanței sintetice și se verifică egalitățile dintre coloanele perechi.

Pentru exemplificarea modului de întocmire a balanței de verificare a conturilor sintetice se pornește de la deschiderea conturilor pe baza bilanțului inițial, se continuă cu înregistrarea operațiilor economice efectuate într-o lună în evidența cronologică și sistematică, după care se va realiza balanța conturilor.

BILANȚ

întocmit la data de

ACTIV		PASIV	
DENUMIREA POSTURILOR	SUME	DENUMIREA POSTURILOR	SUME
1. Echipamente tehnologice <i>valoare de intrare – 100.000</i> <i>amortizare – 20.000</i>	80.000	1. Capital social	40.000
2. Materii prime	4.000	2. Rezerve legale	5.000
3. Mărfuri	11.000	3. Prime de emisiune	11.000
4. Clienți	300	4. Credite bancare pe termen lung	24.100
5. Conturi la bănci în lei	5.800	5. Furnizori	20.000
6. Casa în lei	2.000	6. Creditori diverși	3.000
Total activ	103.100	Total pasiv	103.100

În cursul lunii s-au efectuat următoarele operații economice:

1. Se decide majorarea capitalului social prin emisiunea a 2.000 acțiuni la un preț de emisiune de 14 lei/acțiune, valoarea nominală a acțiunilor fiind de 10 lei/acțiune.
2. Se încasează prin bancă, integral, contravaloarea acțiunilor emise și subscrise.
3. Se vinde un utilaj cu valoarea netă contabilă 1.000 lei și amortizare cumulată 11.000 lei, cu un preț de vânzare 13.000 lei, TVA 19%. Se încasează prin bancă contravaloarea utilajului vândut.
4. Se achiziționează mărfuri la un preț negociat cu furnizorul, în valoare de 4.000 lei, TVA 19%. Transportul mărfurilor este efectuat și facturat de către furnizor, la suma de 800 lei, TVA 19%. Evidența mărfurilor se ține la cost de achiziție.
5. Se vând jumătate din mărfurile achiziționate anterior la un preț negociat de 4.200 lei, TVA 19%. Se descarcă gestiunea de mărfurile vândute. Încasarea se realizează prin bancă.
6. Se achiziționează timbre poștale în valoare de 95 lei, care se plătesc în numerar.
7. Se înregistrează amortizarea utilajelor pe luna curentă în sumă de 2.000 lei.
8. Se rambursează rata la creditul bancar pe termen lung prin virament bancar în sumă de 3.100 lei, plătindu-se și o dobândă de 600 lei.
9. Se folosesc timbrele poștale pentru trimiterea corespondenței.
10. Se plătește pe baza facturii prin virament bancar un avans în sumă de 2.000 lei, TVA 19%, furnizorului de materii prime, în vederea livrărilor ulterioare.
11. Se achiziționează materii prime evaluate la costul de achiziție de 5.000 lei, TVA 19%.
12. Se dau în consum materii prime în valoare de 2.350 lei.

13. Se plătește contravaloarea materiilor prime prin virament bancar, ținându-se cont de avansul acordat anterior.
14. Se achită în numerar, anticipat, chiria pe următoarele trei luni în sumă de 70 lei, TVA 19%.
15. Se obțin produse finite din producție proprie, cost standard 1.000 lei, cost de producție efectiv 875 lei.
16. Se vând 40% din produsele finite existente, preț de vânzare 900 lei, TVA 19%. Se descarcă gestiunea de produse finite și se repartizează diferențele de preț.
17. Se ridică de la bancă numerar în sumă de 2.000 lei și se achită avansuri salariale personalului.
18. Se încasează de la un client un avans prin virament bancar în sumă 1.800 lei, TVA 19% pentru un studiu de piață.
19. Se execută studiu de piață la tariful de 2.800 lei, TVA 19%.
20. Se încasează contravaloarea studiului de piață prin virament bancar, ținându-se cont și de avansul primit anterior.
21. Se întocmește statul de plată al salariilor din care rezultă salarii brute în sumă de 8.000 lei. Contribuțiile unității sunt: CAS (contribuția la asigurările sociale) 1.560 lei, CASS (contribuția la asigurările sociale de sănătate) 480 lei; CFS (contribuția la fondul de șomaj) 160 lei; FAAMBP (contribuția la asigurările pentru accidente de muncă și boli profesionale) 52 lei; ITM (contribuția la Inspectoratul Teritorial de Muncă) 60 lei, FNUAS (fondul național unic de asigurări sociale de sănătate – fond concedii medicale) 68 lei, Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale 20 lei. Reținerile din salarii aferente personalului sunt: CAS (contribuția la asigurările sociale) 760 lei; CASS (contribuția la asigurările sociale de sănătate) 520 lei; CFS (contribuția la fondul de șomaj) 80 lei; avansuri acordate 2.000 lei; impozit pe salarii 16%, suma de 1.062 lei.
22. La inventarierea de la sfârșitul anului se constată că prețul mărfurilor existente în stoc este de 12.000 lei.
23. Se regularizează TVA-ul.
24. Se închid conturile de venituri și conturile de cheltuieli.
25. Se înregistrează impozitul pe profit, suma fiind de 179 lei.
26. Se închide contul de cheltuieli privind impozitul pe profit.
27. Din profitul net se repartizează pentru rezerve legale, suma acceptată conform legii.

REGISTRUL-JURNAL

Nr. crt.	Explicații	Simbolul conturilor		Sume	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1	Emisiunea acțiunilor	456	% 1011 1041	28.000	20.000 8.000
2.1	Se încasează contravaloarea acțiunilor	5121	456	28.000	28.000
2.2	Transformarea capitalului subscris nevărsat în capital subscris vărsat	1011	1012	20.000	20.000

Nr. crt.	Explicații	Simbolul conturilor		Sume	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
3.1	Vânzarea utilajului	461	% 7583 4427	15.470	13.000 2.470
3.2	Scoaterea din evidență a utilajului	% 2813 6583	2131	11.000 1.000	12.000
3.3	Încasarea creanței	5121	461	15.470	15.470
4.1	Achiziționarea mărfurilor	% 371 4426	401	4.000 760	4.760
4.2	Înregistrarea transportului	% 371 4426	401	800 152	952
5.1	Vânzarea mărfurilor	4111	% 707 4427	4.998	4.200 798
5.2	Încasarea creanței	5121	4111	4.998	4.998
5.3	Descărcarea gestiunii	607	371	2.400	2.400
6	Achiziționarea timbrelor poștale	5321	5311	95	95
7	Amortizarea utilajelor aferente lunii curente	6811	2813	2.000	2.000
8.1	Rambursarea ratei aferente creditului bancar	1621	5121	3.100	3.100
8.2	Achitarea dobânzii	666	5121	600	600
9	Utilizarea timbrelor poștale	626	5321	95	95
10	Achitarea avansului către furnizor	% 4091 4426	5121	2.000 380	2.380
11	Achiziționarea materiilor prime	% 301 4426	401	5.000 950	5.950
12	Consum a materiilor prime	601	301	2.350	2.350
13.1	Regularizarea avansului acordat	% 401 4426	4091	2.380 -380	2.000
13.2	Achitarea datoriei rămase	401	5121	3.570	3.570
14	Achitarea chirie anticipat pe următoarele trei luni	% 471 4426	5311	70,00 13,30	83,30
15	Obținerea produse finite	% 345 348	711	1.000 -125	875
16.1	Vânzarea produselor finite	4111	% 701 4427	1.071	900 171
16.2	Scoaterea din evidență a produselor finite livrate	711	345	400	400

Nr. crt.	Explicații	Simbolul conturilor		Sume	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
16.3	Repartizarea diferențelor de preț $K_{348} = \frac{S_{id\ 348} + R_{d\ 348}}{S_{id\ 345} + R_{d\ 345}} \times 100 =$ $= \frac{-125}{1000} \times 100 = -12,50\%$ $R_{c\ 348} = R_{c\ 345} \times K_{348} =$ $= 400 \times (-12,50\%) = -50$	711	348	-50	-50
17.1	Ridicarea numerarului de la bancă	581	5121	2.000	2.000
17.2	Depunerea numerarului în casierie	5311	581	2.000	2.000
17.3	Acordarea avansului către salariați	425	5311	2.000	2.000
18	Încasarea avansului de la client	5121	% 419 4427	2.142	1.800 342
19	Executarea studiului	4111	% 705 4427	3.332	2.800 532
20.1	Regularizarea avansului primit	419	% 4111 4427	1.800	2.142 -342
20.2	Încasarea creanței rămase	5121	4111	1.190	1.190
21.1	Statul de plată al salariilor	641	421	8.000	8.000
21.2	Contribuția unității la asigurările sociale	6451	4311	1.560	1.560
21.3	Contribuția unității la asigurările sociale de sănătate	6453	4313	480	480
21.4	Contribuția unității la fondul de șomaj	6452	4371	160	160
21.5	Contribuția unității la asigurările de accidente muncă și boli profesionale	6451	4311	52	52
21.6	Contribuția unității la ITM	635	447	60	60
21.7	Contributie FNUAS	6451	4311	68	68
21.8	Contributie garantare plată creanțe salariale	6458	4381	20	20
21.7	Rețineri din salarii: - contribuția la asigurările sociale - contribuția la asigurările sociale de sănătate - contribuția la fondul de șomaj - avansuri reținute (chenezina I) - impozitul pe venituri de natura salariilor	421	% 4312 4314 4372 425 444	4.422	760 520 80 2.000 1.062
22	Înregistrarea ajustărilor pentru deprecierea mărfurilor	6814	397	1.400	1.400
23	Regularizarea TVA-ului	4427	% 4426 4423	3.971	1.875,30 2.095,70

Nr. crt.	Explicații	Simbolul conturilor		Sume	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
24.1	Închiderea conturilor de venituri	% 701 705 707 711 7583	121	900 2.800 4.200 575 13.000	21.425
24.2	Închiderea conturilor de cheltuieli	121	% 601 607 626 635 641 6451 6452 6453 6458 6583 666 6811 6814	20.245	2.350 2.400 95 60 8.000 1.680 160 480 20 1.000 600 2.000 1.400
25	Înregistrarea impozitului pe profit	691	441	179	179
26	Închiderea contului de cheltuieli privind impozitul pe profit	121	691	179	179
27	Repartizarea profitului pentru rezerve legale	129	1061	59	59
	TOTAL			238.311,30	238.311,30

REGISTRUL CARTEA MARE

1012 „Capital subscris vărsat”			
D			C
	Si		40.000
	2.2)		20.000
Rd	0	Rc	20.000
Tsd	0	Tsc	60.000
	Sfc		60.000

1061 „Rezerve legale”			
D			C
	Si		5.000
	27)		59
Rd	0	Rc	59
Tsd	0	Tsc	5.059
	Sfc		5.059

1011 „Capital subscris nevărsat”			
D			C
2.2)	20.000	1)	20.000
Rd	20.000	Rc	20.000
		Sfc	0

1621 „Credite bancare pe termen lung”			
D			C
8)	3.100	Si	24.100
Rd	3.100	Rc	0
Tsd	3.100	Tsc	24.100
		Sfc	21.000

129 „Repartizarea profitului”			
D			C
27)	59	Rc	0
Rd	59	Tsc	0
Tsd	59		
Sfd	59		

1041 „Prime de emisiune”			
D			C
		Si	11.000
		1)	8.000
Rd	0	Rc	8.000
Tsd	0	Tsc	19.000
		Sfc	19.000

121 „Profit sau pierdere”				2131 „Echipamente tehnologice”			
D		C		D		C	
24.2)	20.245	24.1)	21.425	Si	100.000	3.2)	12.000
26)	179						
Rd	20.424	Rc	21.425	Rd	0	Rc	12.000
Tsd	20.424	Tsc	21.425	Tsd	100.000	Tsc	12.000
		Sfc	1.001	Sfd	88.000		

2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”				301 „Materii prime”				371 „Mărfuri”			
D		C		D		C		D		C	
3.2)	11.000	Si	20.000	Si	4.000	12)	2.350	Si	11.000	5.3)	2.400
		7)	2.000	11)	5.000			4.1)	4.000		
								4.2)	800		
Rd	11.000	Rc	2.000	Rd	5.000	Rc	2.350	Rd	4.800	Rc	2.400
Tsd	11.000	Tsc	22.000	Tsd	9.000	Tsc	2.350	Tsd	15.800	Tsc	2.400
		Sfc	11.000	Sfd	6.650			Sfd	13.400		

D 345 „Produse finite”				348 „Diferențe de preț la produse”				401 „Furnizori”			
D		C		D		C		D		C	
Si	0	16.2)	400	Si	0	16.3)	-50	13.1)	2.380	Si	20.000
15)	1.000			15)	-125			13.2)	3.570	4.1)	4.760
										4.2)	952
										11)	5.950
Rd	1.000	Rc	400	Rd	-125	Rc	-50	Rd	5.950	Rc	11.662
Tsd	1.000	Tsc	400	Tsd	-125	Tsc	-50	Tsd	5.950	Tsc	31.662
Sfd	600			Sfd	-75			Sfc	25.712		

D 4111 „Clienți”				425 „Avansuri acordate personalului”				421 „Personal - salarii datorate”			
D		C		D		C		D		C	
Si	300	5.2)	4.998	Si	0	21.7)	2.000	21.7)	4.422	Si	0
5.1)	4.998	20.1)	2.142	17.3)	2.000					21)	8.000
16.1)	1.071	20.2)	1.190								
19)	3.332										
Rd	9.401	Rc	8.330	Rd	2.000	Rc	2.000	Rd	4.422	Rc	8.000
Tsd	9.701	Tsc	8.330	Tsd	2.000	Tsc	2.000	Tsd	4.422	Tsc	8.000
Sfd	1.371			Sfd	0			Sfc	3.578		

4311 „Contribuția unității la asigurările sociale”				4312 „Contribuția personalului la asigurările sociale”				4313 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”			
D		C		D		C		D		C	
		Si	0			Si	0			Si	0
		21.2)	1.560			21.7)	760			21.3)	480
		21.5)	52								
		21.7)	68								
Rd	0	Rc	1.680	Rd	0	Rc	760	Rd	0	Rc	480
Tsd	0	Tsc	1.680	Tsd	0	Tsc	760	Tsd	0	Tsc	480
		Sfc	1.680			Sfc	760			Sfc	480

4314 „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate”			
D			C
	Si		0
	21.7)		520
Rd	0	Rc	520
Tsd	0	Tsc	520
		Sfc	520

4371 „Contribuția unității la fondul de șomaj”			
D			C
	Si		0
	21.4)		160
Rd	0	Rc	160
Tsd	0	Tsc	160
		Sfc	160

4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj”			
D			C
	Si		0
	21.7)		80
Rd	0	Rc	80
Tsd	0	Tsc	80
		Sfc	80

4381 „Alte datorii sociale”			
D			C
	Si		0
	21.8)		20
Rd	0	Rc	20
Tsd	0	Tsc	20
		Sfc	20

441 „Impozitul pe profit”			
D			C
	Si		0
	25)		179
Rd	0	Rc	179
Tsd	0	Tsc	179
		Sfc	179

4423 „TVA de plată”			
D			C
	Si		0
	23)		2.095,70
Rd	0	Rc	2.095,70
Tsd	0	Tsc	2.095,70
		Sfc	2.095,70

4426 „TVA deductibilă”			
D			C
Si	0		
4.1)	760,00	23)	1.875,30
4.2)	152,00		
10)	380,00		
11)	950,00		
13.1)	-380,00		
14)	13,30		
Rd	1.875,30	Rc	1.875,30
Tsd	1.875,30	Tsc	1.875,30
Sfd	0		

4427 „TVA colectată”			
D			C
23)	3.971	Si	0
		3.1)	2.470
		5.1)	798
		16.1)	171
		18)	342
		19)	532
		20.1)	-342
Rd	3.971	Rc	3.971
Tsd	3.971	Tsc	3.971
		Sf	0

444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor”			
D			C
	Si		0
	21.7)		1.062
Rd	0	Rc	1.062
Tsd	0	Tsc	1.062
		Sfc	1.062

462 „Creditori diverși”			
D			C
	Si		3.000
Rd	0	Rc	0
Tsd	0	Tsc	3.000
		Sfc	3.000

471 „Cheltuieli înregistrate în avans”			
D			C
Si	0		
14)	70		
Rd	70	Rc	0
Tsd	0	Tsc	0
Sfd	70		

5121 „Conturi la bănci în lei”			
D			C
Si	5.800	8.1)	3.100
2.1)	28.000	8.2)	600
3.3)	15.470	10)	2.380
5.2)	4.998	13.2)	3.570
18)	2.142	17.1)	2.000
20.2)	1.190		
Rd	51.800	Rc	11.650
Tsd	57.600	Tsc	11.650
Sfd	45.950		

5311 „Casa în lei”			
D			C
Si	2.000	6)	95,00
17.2)	2.000	14)	83,30
		17.3)	2.000,00
Rd	2.000	Rc	2.178,30
Tsd	4.000	Tsc	2.178,30
Sfd	1.821,70		

601 „Cheltuieli cu materiile prime”			
D			C
12)	2.350	24.2)	2.350
Rd	2.350	Rc	2.350
Sf	0		

607 „Cheltuieli privind mărfurile”			
D			C
5.3)	2.400	24.2)	2.400
Rd	2.400	Rc	2.400
Sf	0		

626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”			
D		C	
9)	95	24.2)	95
Rd	95	Rc	95
Sf	0		

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”			
D		C	
21.6)	60	24.2)	60
Rd	60	Rc	60
Sf	0		

641 „Cheltuieli cu salariile personalului”			
D		C	
21.1)	8.000	24.2)	8.000
Rd	8.000	Rc	8.000
Sf	0		

6451 „Cheltuieli cu contribuția unității la asigurările sociale”			
D		C	
21.2)	1.560	24.2)	1.680
21.5)	52		
21.7)	68		
Rd	1.680	Rc	1.680
Sf	0		

6452 „Cheltuieli cu contribuția unității pentru ajutor de șomaj”			
D		C	
21.4)	160	24.2)	160
Rd	160	Rc	160
Sf	0		

6453 „Cheltuieli cu contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”			
D		C	
21.3)	480	24.2)	480
Rd	480	Rc	480
Sf	0		

6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”			
D		C	
3.2)	1.000	24.2)	1.000
Rd	1.000	Rc	1.000
Sf	0		

666 „Cheltuieli privind dobânzile”			
D		C	
8)	600	24.2)	600
Rd	600	Rc	600
Sf	0		

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”			
D		C	
7)	2.000	24.2)	2.000
Rd	2.000	Rc	2.000
Sf	0		

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”			
D		C	
25)	179	26)	179
Rd	179	Rc	179
Sf	0		

701 „Venituri din vânzarea produselor finite”			
D		C	
24.1)	900	16)	900
Rd	900	Rc	900
		Sf	0

705 „Venituri din studii și cercetări”			
D		C	
24.1)	2.800	19)	2.800
Rd	2.800	Rc	2.800
		Sf	0

707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”			
D		C	
24.1)	4.200	5.1)	4.200
Rd	4.200	Rc	4.200
		Sf	0

711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”			
D		C	
16.2)	400	15)	875
16.3)	-50		
24.1)	525		
Rd	875	Rc	875
		Sf	0

7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital”			
D		C	
24.1)	13.000	3.1)	13.000
Rd	13.000	Rc	13.000

6458 „Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială”

D		C
21.8)	20	24.2) 20
Rd	20	Rc 20
Sf	0	

6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”

D		C
22)	1.400	24.2) 1.400
Rd	1.400	Rc 1.400
Sf	0	

447 „Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate”

D		C
		21.6) 60
Rd	0	Rc 60
Tsd	0	Tsc 60
		Sfc 60

456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”

D		C
1)	28.000	2.1) 28.000
Rd	28.000	Rc 28.000
Sf	0	

D		C
3.1)	15.470	3.3) 15.470
Rd	15.470	Rc 15.470
Sf	0	

5321 „Timbre fiscale și poștale”

D		C
6)	95	9) 95
Rd	95	Rc 95
Sf	0	

4091 „Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”

D		C
10	2.000	13) 2.000
Rd	2.000	Rc 2.000
Sf	0	

581 „Viramente interne”

D		C
3.1)	15.470	3.3) 15.470
Rd	15.470	Rc 15.470

D 419 „Clienți-creditori”

D		C
20.1)	1.800	18) 1.800
Rd	1.800	Rc 1.800
		Sf 0

397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”

D		C
	22)	1.400
Rd	0	Rc 1.400
	Sf	1.400

Balanță de verificare

Simbol cont	Denumirea conturilor	Solduri inițiale		Rulaje curente		Total sume		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C	D	C
1011	Capital subscris nevărsat			20.000	20.000	20.000	20.000		
1012	Capital subscris vărsat		40.000		20.000		60.000		60.000
1041	Prime de emisiune		11.000		8.000		19.000		19.000
1061	Rezerve legale		5.000		59		5.059		5.059
121	Profit sau pierdere			20.424	21.425	20.424	21.425		1.001
129	Repartizarea profitului			59		59		59	
1621	Credite bancare pe termen lung		24.100	3.100		3.100	24.100		21.000
2131	Echipamente tehnologice	100.000			12.000	100.000	12.000	88.000	

Simbol cont	Denumirea conturilor	Solduri inițiale		Rulae curente		Total sume		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C	D	C
2813	Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și polantațiilor		20.000	11.000	2.000	11.000	22.000		11.000
301	Materii prime	4.000		5.000	2.350	9.000	2.350	6.650	
345	Produse finite			1.000	400	1.000	400	600	
348	Diferențe de preț la produse			-125	-50	-125	-50	-75	
371	Mărfuri	11.000		4.800	2.400	15.800	2.400	13.400	
397	Ajustări pentru deprecierea mărfurilor				1.400		1.400		1.400
401	Furnizori		20.000	5.950	11.662	5.950	31.662		25.712
4091	Furnizori- debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor			2.000	2.000	2.000	2.000		
4111	Clienți	300		9.401	8.330	9.701	8.330	1.371	
419	Clienți - creditori			1.800	1.800	1.800	1.800		
421	Personal - salarii datorate			4.422	8.000	4.422	8.000		3.578
425	Avansuri acordate personalului			2.000	2.000	2.000	2.000		
4311	Contribuția unității la asigurările sociale				1.680		1.680		1.680
4312	Contribuția personalului la asigurările sociale				760		760		760
4313	Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate				480		480		480
4314	Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate.				520		520		520
4371	Contribuția unității la fondul de șomaj				160		160		160
4372	Contribuția personalului la fondul de șomaj				80		80		80
4381	Alte datorii sociale				20		20		20
441	Impozitul pe profit				179		179		179
4423	TVA de plată				2.095,70		2.095,70		2.095,70
4426	TVA deductibilă			1.875,30	1.875,30	1.875,30	1.875,30		
4427	TVA colectată			3.971	3.971	3.971	3.971		
444	Impozitul pe venituri de natura salariilor				1.062		1.062		1.062
447	Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate				60		60		60
456	Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul			28.000	28.000	28.000	28.000		

Simbol cont	Denumirea conturilor	Solduri inițiale		Rulaje curente		Total sume		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C	D	C
461	Debitori diverși			15.470	15.470	15.470	15.470		
462	Creditori diverși		3.000				3.000		3.000
471	Cheltuieli înregistrate în avans			70		70		70	
5121	Conturi la bănci în lei	5.800		51.800	11.650	57.600	11.650	45.950	
5311	Casa în lei	2.000		2.000	2.178,30	4.000	2.178,30	1.821,70	
5321	Timbre fiscale și poștale			95	95	95	95		
581	Viramente interne			2.000	2.000	2.000	2.000		
601	Cheltuieli cu materiile prime			2.350	2.350	2.350	2.350		
607	Cheltuieli privind mărfurile			2.400	2.400	2.400	2.400		
626	Cheltuieli poștale și de telecomunicații			95	95	95	95		
635	Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate			60	60	60	60		
641	Cheltuieli cu salariile personalului			8.000	8.000	8.000	8.000		
6451	Cheltuieli cu contribuția unității la asigurările sociale			1.680	1.680	1.680	1.680		
6452	Cheltuieli cu contribuția unității pentru ajutorul de șomaj			160	160	160	160		
6453	Cheltuieli cu contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate			480	480	480	480		
6458	Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială			20	20	20	20		
6583	Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital			1.000	1.000	1.000	1.000		
666	Cheltuieli privind dobânzile			600	600	600	600		
6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor			2.000	2.000	2.000	2.000		
6814	Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante			1.400	1.400	1.400	1.400		
691	Cheltuieli cu impozitul pe profit			179	179	179	179		

Simbol cont	Denumirea conturilor	Solduri inițiale		Rulae curente		Total sume		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C	D	C
701	Venituri din vânzarea produselor finite			900	900	900	900		
705	Venituri din studii și cercetări			2.800	2.800	2.800	2.800		
707	Venituri din vânzarea mărfurilor			4.200	4.200	4.200	4.200		
711	Venituri aferente costurilor stocurilor de produse			875	875	875	875		
7583	Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital			13.000	13.000	13.000	13.000		
	TOTAL	123.100	123.100	238.311,30	238.311,30	361.411,30	361.411,30	157.846,70	157.846,70

Balanța de verificare șah (extras)

	S _{id}	121	129	213	281	301	401	5121	5311	R _d	S _{fc}
S _{ic}	123.100				20.000						
121										20.489,2	1.285,8
129										76,50	
213	100.000										
281				11.000						11.000	11.000
301	4.000									5.000	
401								3.570		5.950	25.712
5121	5.800									51.800	
5311	2.000									2.000	
R _c		21.775		12.000	2.000	2.000	11.662	11.650	2.178,5		
S _{fd}			76,50	88.000		7.000		45.950	1.821,5		158.214

S-a întocmit balanța de verificare șah într-o formă simplificată, datorită numărului mare de conturi utilizate.

Utilizarea balanțelor de verificare ale conturilor analitice este necesară pentru confruntarea periodică a mișcării și soldului fiecărui cont sintetic, cu înregistrările din toate conturile sale analitice.

În vederea întocmirii în mod corect a balanțelor de verificare ale conturilor analitice trebuie să se urmărească existența următoarelor corelații valorice:

- Totalurile soldurilor inițiale (debitoare sau creditoare) ale conturilor analitice trebuie să fie egal cu soldul inițial (debitor sau creditor) al contului sintetic din care s-au dezvoltat.
- Totalul rulajelor debitoare/creditoare ale conturilor analitice trebuie să fie egal cu rulajul debitor/creditor al contului sintetic.

■ Totalul soldurilor finale (debitoare sau creditoare) ale conturilor analitice trebuie să fie egal cu soldul final (debitor sau creditor) al contului sintetic din care s-au dezvoltat.

În cazul conturilor sintetice bifuncționale pot exista situații în care conturile analitice dezvoltate din ele să aibă unele solduri debitoare, iar altele solduri creditoare; în această situație, egalitatea dintre totalul soldurilor debitoare și creditoare ale conturilor analitice și soldul contului sintetic respectiv, poate fi obținută prin însumarea lor algebrică.

8.4. Identificarea erorilor de înregistrare contabilă cu ajutorul bilanțelor de verificare

Balanțele de verificare servesc și la identificarea erorilor de înregistrare contabilă care afectează egalitățile ce trebuie să existe între coloanele perechi și corelațiile dintre ele. Erorile de înregistrare contabilă, după posibilitățile de identificare, se împart în două categorii:

- a) erori de înregistrare contabilă care pot fi identificate prin lipsa unor egalități valorice din cadrul bilanțelor de verificare tabelare ale conturilor sintetice;
- b) erori de înregistrare contabilă care pot fi identificate prin lipsa unor corelații valorice din cadrul balanței de verificare șah a conturilor sintetice și a bilanțelor de verificare ale conturilor analitice.

8.4.1. Erori identificabile cu ajutorul bilanțelor de verificare tabelare ale conturilor sintetice prin lipsa unor egalități valorice din cadrul lor

Din această grupă de erori fac parte:

- ◆ erori de întocmire a bilanțelor de verificare;
- ◆ erori de stabilire a elementelor valorice ale conturilor;
- ◆ erori de înregistrare în evidența sistematică;
- ◆ erori de stabilire a sumelor din formulele contabile din evidența cronologică.

Identificarea și înlăturarea acestor erori de înregistrare contabilă se realizează în ordinea inversă celei în care s-au desfășurat lucrările de întocmire a balanței de verificare.

De remarcat că toate aceste erori pot să apară în condițiile înregistrării manuale a operațiilor economice. Folosirea calculatoarelor electronice în munca de contabilitate elimină erorile de înregistrare contabilă ce pot fi identificate cu ajutorul bilanțelor de verificare tabelare.

Erorile de întocmire a balanței de verificare se grupează astfel:

- erori ce se produc cu ocazia adunării coloanelor balanței de verificare și care se identifică prin repetarea calculelor;

– erori ce apar cu ocazia transcrierii sumelor, rulajelor și soldurilor conturilor din Registrul Cartea Mare în formularul de balanță de verificare. Aceste erori se identifică prin punctare, adică prin confruntarea tuturor elementelor valorice transcrise în balanța de verificare cu cele din evidența sistematică.

Erori de stabilire a elementelor valorice ale conturilor

Se datorează unor calcule greșite, efectuate cu ocazia stabilirii rulajelor, totalului sumelor și soldurilor conturilor. Identificarea și corectarea acestor erori se face prin repetarea calculelor din cadrul fiecărui cont în parte.

Erori de înregistrare în evidența sistematică

Se datorează transcrierii greșite a unor sume din Registrul-Jurnal în Registrul Cartea Mare. Identificarea lor se realizează prin punctarea între cele două registre.

Erori de stabilire a sumelor din formulele contabile

Se datorează adunării greșite a sumelor în cadrul formulelor contabile complexe în evidența cronologică. Aceste erori se identifică prin refacerea calculelor formulelor contabile complexe și prin punctarea acestor înregistrări cu documentele care au stat la baza lor.

8.4.2. Erorile de înregistrare contabilă care se pot identifica prin lipsa unor corelații valorice din cadrul balanței de verificare șah a conturilor sintetice și a balanțelor de verificare ale conturilor analitice

Principalele categorii de erori sunt:

- ♦ omisiunile de înregistrare contabilă;
- ♦ erorile de compensație;
- ♦ erorile de imputație;
- ♦ erorile de înregistrare în evidența cronologică.

Omisunile de înregistrare contabilă constau în faptul că unele operații economice au rămas neînregistrate în contabilitatea curentă. Astfel de erori se identifică prin punctarea documentelor care au stat la baza înregistrărilor, fie ca urmare a reclamațiilor primite de la corespondenții unității în legătură cu operațiile economice respective. Datorită acestor erori, apar anumite anomalii în conturi, cum ar fi:

- solduri debitoare la conturi de pasiv sau solduri creditoare la conturi de activ;
- drepturi de creanțe neîncasate sau datorii bănești neachitate în termenele stabilite.

Astfel de erori pot fi descoperite și prin analiză logică a corelațiilor valorice ce trebuie să existe în cadrul balanțelor de verificare ale conturilor analitice.

Erorile de compensație se datorează transcrierii greșite a unor sume din documente în Registrul-Jurnal sau din acesta în Registrul Cartea Mare, în sensul că s-a trecut o sumă în plus într-o parte a unui cont sau a mai multor conturi și o altă sumă în minus, egală cu cea trecută în plus, în aceeași parte a altui cont sau a altor conturi. Pe total, cele două categorii de erori se compensează reciproc. Identificarea acestor erori este posibilă datorită soldurilor nefirești la unele conturi analitice, precum și în urma reclamațiilor primite de la terți.

Erorile de imputație se datorează transcrierii unor sume exacte ca mărime, din evidența cronologică în evidența sistematică, atât în debit cât și în credit, însă nu în conturile la care trebuiau să fie trecute, ci în alte conturi care nu corespund conținutului economic al operației respective. Aceste erori se identifică ca în cazul precedent.

Erorile de înregistrare în evidența cronologică se produc datorită următoarelor cauze:

- stabilirea greșită a unor conturi corespondente;
- înregistrarea unor operații economice de două ori;
- inversarea formulei contabile;
- întocmirea corectă a formulei contabile dar cu altă sumă.

Aceste erori pot fi identificate cu ajutorul balanței de verificare șah, care pe lângă unele egalități valorice, redă și corespondența conturilor. Se pot identifica corespondențele eronate între anumite conturi, erorile de compensație și erorile de imputație.

Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii

După parcurgerea acestui capitol, studenții vor dobândi următoarele abilități:

- cunoașterea aspectelor generale și specifice legate de inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii;
- înțelegerea tipologiei inventarierilor;
- asimilarea funcțiilor inventarierii;
- sesizarea deosebirilor dintre bilanț și inventar;
- cunoașterea etapelor inventarierii;
- poziționarea inventarierii în ciclul de prelucrare a datelor și informare contabilă.

9.1. Aspecte generale

Tranzacțiile și evenimentele consemnate în documente sunt evaluate și înregistrate în contabilitate, generând recunoașterea în bilanț a unor elemente de activ, datorii și capitaluri proprii.

Concordanța dintre soldul conturilor și realitatea faptică se verifică cu ajutorul inventarierii.

Întocmirea balanței de verificare și inventarierea sunt două lucrări pregătitoare întocmirii situațiilor financiare. Ca moment al desfășurării lor în timp cele două se întrepătrund. Astfel, balanța de verificare care stă la baza întocmirii bilanțului se întocmește în două etape:

1. într-o primă etapă întocmirea unei balanțe preliminare pe baza informațiilor preluate din documentele justificative;
2. ulterior, întocmirea unei balanțe de verificare definitive în care soldurile conturilor vor fi corectate ținând seama și de rezultatele inventarierii.

Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii poate fi definită ca ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor ele-

mentelor respective, cantitativ-valoric sau numai valoric, după caz, la data la care se efectuează.¹

Necesitatea inventarierii este dată de faptul că, în urma constatărilor făcute, asigură premisele prezentării prin situațiile financiare a unei imagini fidele privind poziția financiară a entității și a modificării acesteia. Inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de natura activelor, pdatoriilor și capitalurilor proprii ale fiecărei entități precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței unității pentru respectivul exercițiu financiar.²

Normele legale în vigoare impun obligativitatea realizării inventarierii la începutul activității, cel puțin o dată pe an pe parcursul desfășurării activității unității precum și în următoarele situații particulare:

- a) în cazul fuziunii sau încetării activității;
- b) la cererea organelor de control;
- c) ori de câte ori există indicii privind posibile lipsuri sau plusuri în gestiune, existența lor neputând fi stabilită decât prin inventariere;
- d) când are loc primirea și predarea gestiunilor;
- e) cu prilejul reorganizării gestiunilor;
- f) ca urmare a unor calamități naturale sau cazuri de forță majoră;
- g) în alte cazuri prevăzute de lege.

Atât bilanțul cât și listele de inventar prezintă elementele de activ, capitalurile proprii și datoriile aparținând unei entități la un moment dat. Ele însă nu se pot confunda cel puțin datorită următoarelor trăsături prezentate comparat după cum urmează:

a) din punct de vedere al surselor de informații care stau la baza întocmirii lor:

1. Bilanțul se întocmește pe baza soldurilor scriptice din conturi și din balanța de verificare;
2. Listele de inventar se întocmesc pe baza constatărilor faptice ale existențelor de active, capitaluri proprii și datorii, stabilite prin numărare, cântărire, calcule tehnice etc.

b) în funcție de modul de exprimare a mărimii elementelor relevante:

1. Bilanțul prezintă sintetic și numai în expresie valorică elementele de natura activelor, capitalurile proprii și datoriile;
2. Inventarul descrie amănunțit (analitic), pe fiecare sortiment, atât cantitativ cât și valoric fiecare element de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, după caz.

c) în funcție de secvențele de prelucrare a datelor, premegătoare realizării lor:

1. Bilanțul este rezultatul întregului ciclu contabil de prelucrare a datelor;
2. Inventarul este doar rezultatul constatării faptice a existenței și stării elementelor inventariate.

d) în funcție de gradul de cuprindere în prezentarea activelor, datoriilor și capitalurilor proprii:

1. Bilanțul prezintă existențele tuturor activelor, datoriilor și capitalurilor proprii la un moment dat;

1 Ordinul nr. 2861 din 9 octombrie 2009 al Ministrului Finanțelor Publice pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, publicat în M.O. nr. 704 din 20 octombrie 2009.

2 *Ibidem*

2. Inventarul poate prezenta numai anumite active și/sau datorii ori capitaluri proprii la un moment dat.

9.2. Clasificarea inventarierilor

Se poate realiza o clasificare a inventarierilor după mai multe criterii.

a) După momentul efectuării lor. În funcție de acest criteriu inventarierea sunt:

1. inventarii periodice, conform politicilor manageriale, având un caracter inopinat dar planificat. De regulă, planificarea inventarierilor pe categorii de active se face la intervale de timp stabilite în strânsă legătură cu lichiditatea acestora, implicit cu posibilitatea sustragerii lor;

2. inventariile anuale au caracter obligatoriu. În această categorie se includ inventariile premergătoare întocmirii situațiilor financiare anuale.

b) După gradul de cuprindere. În funcție de acest criteriu, inventarierea pot fi:

1. inventarii generale care presupun verificarea faptică a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii;

2. inventarii parțiale care presupun verificarea faptică doar a anumitor elemente de natura activelor și/sau de natura datoriilor și capitalurilor proprii.

c) După tehnica utilizată în verificarea faptică. În funcție de acest criteriu inventarierea sunt:

1. inventarii totale, care presupun examinarea exhaustivă a unui element de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, pe fiecare sortiment sau categorie;

2. inventarii prin sondaj care constau în verificarea faptică doar a anumitor sortimente prin sondaj statistic sau nestatistic după caz.

d) După condițiile în care se desfășoară. În funcție de acest criteriu, inventarierea pot fi:

1. inventarii ordinare, categorie în care sunt reunite cele periodice și cele anuale, organizate pe parcursul normal al desfășurării activității;

2. inventarii extraordinare, care se organizează în urma unor evenimente cu caracter excepțional (evenimente prezentate în paragraful anterior).

9.3. Funcțiile inventarierii

Ca procedeu al metodei contabilității, inventarierea îndeplinește cumulativ următoarele funcții³:

a) funcția de control a concordanței dintre informațiile furnizate de către contabilitate și realitatea faptică;

b) funcția de stabilire a capitalurilor proprii (situației nete) și a rezultatului exercițiului;

c) funcția de calcul și evidență a stocurilor, consumurilor și vânzărilor.

3 Matîș D. și colectiv , *Bazele contabilității. Aspecte teoretice și practice*, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005, pag.363-364.

a) Funcția de control a concordanței dintre informațiile furnizate de către contabilitate și realitatea faptică;

Informațiile furnizate de contabilitate nu sunt întotdeauna conforme realității. Apar diferențe între soldurile scriptice ale conturilor și realitate. Caracterul relativ al contabilității este generat de următoarele circumstanțe care nu pot fi surprinse operativ de către aceasta:

- unele elemente suferă pe timpul manipulării, transportului și depozitării, modificări cantitative și calitative, cel mai adesea în lipsă dar uneori și în plus;
- în anumite situații, la anumite sortimente pot avea loc lipsuri în gestiune, datorate furtului, risipei, proastei gospodării etc.;
- unele date consemnate în documentele justificative pot fi preluate în evidența operativă eronat, repetat sau cu omisiuni;
- personalul poate da dovadă de proastă gospodărire, rea intenție, neglijență și nepricepere;
- unele sortimente ale unor bunuri constituie categorii economice ale căror stocuri sunt fără mișcare și greu vandabile;
- apariția unor calamități naturale sau cazuri de forță majoră pot afecta anumite elemente de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

Situația scriptică din contabilitate va fi ajustată cu rezultatele stabilite în urma inventarierii. Așadar prin inventariere se stabilește concordanța dintre informațiile furnizate de contabilitate și realitatea faptică.

b) Funcția de stabilire a capitalurilor proprii (situației nete) și a rezultatului exercițiului

Inventarierea asigură determinarea mărimii și a stării reale atât a activelor cât și a datoriilor. Balanța de verificare având soldurile corectate stă la baza întocmirii bilanțului. Pe baza acestuia, se poate determina mărimea capitalurilor proprii (a situației nete):

CAPITALUL PROPRIU (situația netă)	=	ACTIVE (inventariate)	-	DATORII (inventariate)
--	---	----------------------------------	---	-----------------------------------

În condițiile în care nu există modificări ale aportului acționarilor/asociaților ori influența lor este izolată, pe baza variației capitalurilor proprii se poate stabili dacă s-a îmbogățit sau a sărăcit entitatea pe parcursul unei perioade, expresia acestor stări de fapt fiind rezultatul exercițiului:

Rezultatul exercițiului	=	Capitaluri proprii la sfârșitul exercițiului	-	Capitaluri proprii la începutul exercițiului
------------------------------------	---	---	---	---

c) Funcția de calcul și evidență a stocurilor, consumurilor și vânzărilor

Societățile comerciale mici și mijlocii au posibilitatea de a opta în vederea evidenței stocurilor pentru metoda inventarului intermitent. Aceasta constă în evidențierea intrărilor de stocuri în gestiune ca fiind date în consum, direct în debitul conturilor de cheltuieli. Stocul este stabilit prin inventariere, la finele lunii când este preluat în debitul conturilor de stocuri corespunzător. La începutul lunii viitoare stocurile

finale ale lunii curente sunt considerate ca fiind date în consum și prin urmare vor fi consemnate în debitul conturilor de cheltuieli privind consumul de elemente stocabile. În acest mod prin inventariere se stabilesc stocurile la finele lunii, și tot în urma acesteia, se determină consumurile (sau vânzările) aferente unei luni. Ecuația care stă la baza acestei funcții a inventarierii este:

Ieșiri din stoc	=	Stocuri inițiale (inventar luna precedentă)	+	Intrări în cursul perioadei (luna curentă)	-	Stocurile finale (inventar la finele lunii curente)
-----------------	---	---	---	--	---	---

Dar această metodă este aplicabilă și stocurilor de produse finite, caz în care sunt determinate stocurile finale și veniturile din variația stocurilor.

9.4. Etapele inventarierii

Lucrare pregătitoare întocmirii situațiilor financiare, inventarierea presupune derularea a trei etape:

A) Pregătirea inventarierii. *În cazul acestei etape se iau măsuri organizatorice cu caracter general și de natură contabilă.*

1. Măsurile organizatorice cu caracter general, sunt luate atât de către conducerea unității cât și de către comisia de inventariere.

I. Conducerea unității (administratorii sau ordonatorii de credite) are răspunderea bunei organizări a lucrărilor de inventariere. În acest sens are datoria de a lua următoarele măsuri:

1. numirea prin decizie scrisă a membrilor comisiei de inventariere. La unitățile mari inventarierea se realizează sub coordonarea unei comisii centrale de inventariere căreia i se pot subordona mai multe subcomisii în funcție de numărul și caracteristicile gestiunilor. La unitățile mici și mijlocii comisiile de inventariere sunt formate din cel puțin două persoane. Prin excepție, la entitățile al căror număr de salariați este redus, inventarierea se poate efectua de către o singură persoană care substituie comisiile de inventariere. În această situație, răspunderea pentru corectitudinea inventarierii revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective.

Revocarea și înlocuirea membrilor comisiei de inventariere se poate realiza numai prin decizia scrisă a celui care i-au numit anterior. Din comisia de inventariere nu pot face parte, din motive legate de independență și obiectivitate, gestionarii depozitelor sau magaziilor inventariate, contabilii care țin evidența respectivelor gestiuni și nici auditorii interni și statutari.

În unele situații inventarierea se poate realiza și pe bază de contract de prestări de servicii încheiate cu persoane juridice și fizice cu pregătire corespunzătoare.

2. organizarea depozitării bunurilor și gruparea acestora pe sorto-tipodimensiuni;
3. verificarea participării întregii comisii de inventariere la lucrările de inventariere;
4. asigurarea personalului necesar manipulării bunurilor la locurile de depozitare;

5. asigurarea personalului tehnic de specialitate în vederea identificării bunurilor, în condițiile în care cunoștințele membrilor comisiei de inventariere nu sunt suficiente în acest sens;
6. dotarea gestiunilor cu aparatura de măsură și control și alte instrumente necesare inventarierii;
7. dotarea comisiilor de inventariere cu mijloace tehnice de calcul, de sigilare și securizare a căilor de acces în gestiuni.

II. Comisia de inventariere, odată numită, la rândul său este obligată să ia o serie de măsuri organizatorice:

1. luarea unei declarații scrise gestionarului, înainte de începerea inventarierii propriu-zise, din care să rezulte dacă:
 - a) gestionează bunuri identice sau similare și în alte locuri de depozitare;
 - b) are bunuri încredințate spre gestionare aparținând terților pentru care s-au întocmit sau nu documente justificative aferente;
 - c) are cunoștințe de existența unor plusuri sau minusuri în gestiune;
 - d) are bunuri nerecepționate, respectiv nelivrate pentru care s-au întocmit documente justificative aferente;
 - e) a primit în gestiune sau a eliberat bunuri fără întocmirea documentelor aferente;
 - f) are documente de primire-eliberare care nu au fost operate în evidență operativă a gestiunii respective sau nu au fost predate la contabilitate;
 - g) deține numerar sau echivalent de numerar, rezultat din vânzarea bunurilor pe care le gestionează.
2. identificarea tuturor locurilor în care există bunuri ce urmează a fi inventariate;
3. asigurarea închiderii și sigilării spațiilor de depozitare;
4. bararea și semnarea după ultima operație a fișelor de magazie cu menționarea datei la care s-a desfășurat inventarierea;
5. verificarea numerarului din casierie și stabilirea sumei încasărilor din ziua curentă și întocmirea monetarului;
6. verificarea bunei funcționări a aparaturii de măsură și control.

2. Măsurile organizatorice de natură contabilă.

Principalele măsuri organizatorice de natură contabilă sunt:

- a) asigurarea înregistrării tuturor operațiunilor și a tranzacțiilor în contabilitatea sintetică, analitică și în evidența operativă;
- b) verificarea exactității înregistrărilor prin confruntarea informațiilor din contabilitate cu cele din evidența operativă și prin întocmirea bilanțelor de verificare sintetice și analitice;
- c) ridicarea de la gestiuni a documentelor care compun evidența operativă și vizarea lor după ultima operațiune de intrare respectiv ieșire, în și din stoc.

B) Constatarea și descrierea elementelor supuse inventarierii (*inventarierea propriu-zisă*)

Inventarierea propriu-zisă se face la locul de depozitare și/sau gestionare a bunurilor respective, prin întocmirea listelor de inventariere.

Listele de inventariere se întocmesc separat pentru:

- gestiuni și locuri de depozitare;
- categorii de bunuri;
- bunuri care nu aparțin gestiunii;
- bunuri degradate și/sau fără mișcare;
- creanțe și datorii incerte sau în litigiu.

Completarea listelor de inventariere se face citeț, fără ștersături, fără corecturi neadmise, fără intercalări între rânduri. Spațiile libere se barează.

Forma grafică de prezentare a listelor de inventariere este diferită după cum evidența stocurilor este ținută după **metoda global-valorică** (specifică comerțului cu amănuntul), respectiv **metoda cantitativ-valorică**.

Stocurile faptice care se consemnează în listele de inventariere se stabilesc prin numărare, cântărire, măsurare sau calcule tehnice.

Există însă și elemente care nu pot fi stabilite prin procedeele directe enumerate anterior. În vederea inventarierii lor se recurge la procedee indirecte, pe baza datelor contabile sau a confirmărilor primite de la terți. Acestea sunt specifice următoarelor categorii de elemente:

- a) bunurilor aflate la terți, date cu chirie, în custodie, spre vânzare în comision sau în vederea prelucrării;
- b) creanțele și datoriile societății în raport cu terții;
- c) disponibilitățile bănești aflate în conturile bancare.

Listele de inventariere stau la baza determinării plusurilor respectiv a minusurilor de inventar.

C) Stabilirea și înregistrarea în contabilitate a rezultatelor inventarierii

Firește, în urma inventarierii pot apărea și diferențe. Regularizarea acestora îmbină două componente:

a) *Componenta cantitativă* care urmărește punerea de acord a cantităților și a valorilor din conturi cu cele constatate în realitate. Astfel, în acest sens, comisiile de inventariere întocmesc un „Proces-verbal de inventariere” prin care se propune conducerii entității modul de soluționare a diferențelor constatate în plus sau a celor lipsă la inventar.

Plusurile de inventar, în contabilitate, sunt înregistrate prin debitarea conturilor respective de imobilizări, stocuri, creanțe și disponibilități bănești (ca o intrare în unitate), asociată fie cu diminuarea cheltuielilor, fie obținerea unor venituri.

Exemple de contabilizare a plusurilor din gestiune:

1. **Plusul de materii prime și materiale** se contabilizează ca o operațiune inversă consumului de materii prime sau materiale auxiliare:

- materii prime:

301 „Materii prime”	x = x	601 „Cheltuieli cu materiile prime”
----------------------------	-------------	--

- materiale consumabile:

	x	
302x „Materii consumabile”	=	602x „Cheltuieli cu materialele consumabile”
	x	

2. **Plusul de produse finite.** Se contabilizează ca și operațiunea de obținere a acestora:

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

3. **Plusul de numerar** generează o creștere a activelor, respectiv a capitalurilor proprii:

	x	
531x „Casa”	=	7588 „Alte venituri din exploatare”
	x	

Lipsurile la inventar sunt înregistrate în contabilitate prin creditarea conturilor respective de imobilizări, stocuri, creanțe sau disponibilități bănești, asemeni ieșirilor din gestiune a acestor elemente, asociat cu recunoașterea unor cheltuieli.

Exemple de contabilizare a lipsurilor de gestiune:

1. **Lipsa de materii prime și materiale consumabile.** Se contabilizează ca o operațiune identică cu ieșirea prin dare în consum a acestor elemente:

- materii prime:

	x	
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	=	301 „Materii prime”
	x	

- materiale consumabile:

	x	
602x „Cheltuieli cu materialele consumabile”	=	302x „Materii consumabile”
	x	

2. **Lipsa de produse finite.** Se contabilizează ca și o operațiune de scoatere din gestiune a produselor finite:

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

3. **Lipsa de numerar din casierie** se contabilizează ca o micșorare de activ respectiv a capitalurilor proprii, urmare a ocazionării unei cheltuieli:

	x	
6588 „Alte cheltuieli de exploatare”	=	531x „Casa”
	x	

Regularizarea plusurilor și a minusurilor stabilite la inventariere se poate realiza:

- prin compensarea plusurilor cu minusurile din gestiune;
- prin acordarea de perisabilități (lipsuri la inventar considerate normale);
- prin compensarea plusurilor cu minusurile din gestiune și acordarea de perisabilități;
- prin imputarea lipsurilor din gestiune.

4. **Imputarea, în funcție de persoana vinovată de producerea lipsurilor**, poate fi contabilizată astfel:

- dacă lipsa se impută unei persoane care nu este salariat al societății:

	x	
461 „Debitori diverși”	=	7588 „Alte venituri din exploatare”
	x	4427 „TVA colectată”

- dacă lipsa se impută unui salariat propriu:

	x	
4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul”	=	7588 „Alte venituri din exploatare”
	x	4427 „TVA colectată”

Imputarea se poate face fie la nivelul costului de achiziție al bunurilor constatate lipsă, fie la cel al unei valori de înlocuire.

b) Componenta calitativă constă în evaluarea elementelor specifice cu prilejul inventarierii și stabilirea valorii de inventar.

Din compararea valorii de inventar cu valoarea contabilă a elementelor inventariate pot apărea diferențe care din punct de vedere al tratamentului lor contabil suferă abordări diferite, în virtutea principiului prudenței și în funcție de natura elementului inventariat.

Astfel, în listele de inventar și în contabilitate, implicit, în urma comparării valorii de inventar cu valoarea contabilă se pot constata următoarele situații:

A. În cazul elementelor de activ

- dacă valoarea de inventar depășește valoarea contabilă, plusul de valoare rezultat nu va fi contabilizat, în listele de inventar se vor înscrie valorile contabile;
- dacă valoarea de inventar este mai mică decât valoarea contabilă, diferența constatată în minus va fi contabilizată sub forma amortizărilor și a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare, în funcție de caracterul său ireversibil sau reversibil. În acest caz în listele de inventariere activele vor fi consemnate la valoarea de inventar. În contabilitate valoarea contabilă va fi corectată și ajustată până la nivelul valorii de inventar.

B. În cazul elementelor de datorii

- dacă valoarea de inventar depășește valoarea contabilă, diferența constatată în plus va fi contabilizată pe seama constituirii unui provizion pentru riscuri și cheltuieli. În listele de inventariere se va înscrie valoarea de inventar a datoriilor inventariate.
- dacă valoarea de inventar este mai mică decât valoarea contabilă, diferența nu se înregistrează în contabilitate, în listele de inventariere, datoriile consemnându-se la valoarea lor contabilă.

Valoarea de inventar reprezintă valoarea actuală a fiecărui element inventariat, stabilită în funcție de utilitatea lui, starea acestuia și prețul pieței. Ea poate îmbrăca, în funcție de natura elementului inventariat, următoarele forme de manifestare:

- valoare de utilizare;
- valoare realizabilă netă;
- valoare justă.

Tratamentul asimetric al diferențelor valorice în accepția calitativă a inventarierii sunt consecințele aplicării principiului prudenței.

Situațiile financiare ale unităților patrimoniale

După parcurgerea acestui capitol, studenții vor avea capacități privind:

1. înțelegerea rolului contabilității de facilitare a comunicării și a dialogului social prin pregătirea și publicarea situațiilor financiare anuale;
2. conceptele și metodologia contabilă care se regăsesc în conținutul și structura situațiilor financiare;
3. procedee utilizate în cadrul metodei contabilității;
4. cunoașterea lucrărilor preliminare întocmirii situațiilor financiare;
5. cunoașterea operațiilor cu caracter contabil (ajustarea anuală a conturilor);
6. aprofundarea rolului și a conținutului bilanței de verificare ca procedeu specific al metodei contabilității și bază a întocmirii situațiilor financiare;
7. cunoașterea structurilor și conținutului componentelor de bază ale situațiilor financiare și anume bilanțul și contul de profit și pierdere; înțelegerea modului lor de întocmire pe baza unor aplicații practice.

10.1. Situațiile financiare – documente de raportare periodică

Una dintre funcțiile contabilității este facilitarea comunicării și dialogului social¹. Ea se concretizează în valorificarea informației contabile în cadrul diferitelor studii de piață, analize financiare, evaluări de afaceri.

Instrumentele contabile destinate materializării acestei funcții sunt **situațiile financiare**.

Ele reprezintă *documente de raportare financiară periodică* care indică la un moment dat nivelul, mărimea fluxurilor reale și monetare ale unei entități juridice, provenite din relațiile sale cu exteriorul, respectiv din activitatea internă. Situațiile financiare permit astfel înțelegerea funcționării subsistemelor unității patrimoniale.

1 Deaconu A., *Bilanțul contabil al agenților economici – modele de analiză*, Editura Intelcredo, Deva, 1999, pag. 43.

Modul de construcție a situațiilor financiare depinde de gradul de dezvoltare a culturii și teoriei contabile, de orientarea reglementării contabile și de specificul practicii contabile, atât la nivel național cât și microeconomic sau sectorial.

Prin urmare, situațiile financiare sunt puternic influențate ca și format, cât mai ales ca și conținut, de **conceptele și premisele sistemului contabil** în care se încadrează. Astfel, ele sunt concepute în funcție de tipul explicațiilor pe care trebuie să le dea despre situația economico-financiară pe care o reflectă și în acord cu *obiectivul sistemului contabil* în cadrul căruia sunt elaborate.

Setul de documente de raportare financiară specifice unui sistem contabil pune în evidență, cu ajutorul unor indicatori sintetici, sub forma recapitulațiilor și centralizărilor, totalitatea aspectelor care pot conduce la formarea unei *judecăți asupra situației patrimoniale a entității și a modificărilor sale în timp, respectiv asupra performanțelor respectivei entități*.

Nevoia de a măsura și comunica utilizatorilor informației contabile nivelul și eficiența activității unei entități impune o anumită regularitate. Pentru protecția acționarilor și drepturilor celorlalți utilizatori ai informației, periodicitatea și regulile de elaborare a situațiilor financiare cad în sarcina autorității publice sau a altor organisme de normare contabilă.

Potrivit **reglementărilor contabile actuale**, în România se are în vedere pentru întocmirea situațiilor financiare durata unui an calendaristic, denumit exercițiu financiar. Elaborarea situațiilor financiare trebuie să respecte anumite reguli de întocmire, verificare, aprobare și publicare în scopul utilizării unei terminologii precise și identice pentru toți utilizatorii informației contabile.

Se vor expune în continuare etapele general valabile de elaborare a situațiilor financiare, precum și regulile și schemele clasice de construcție ale bilanțului și contului de profit și pierdere ca și principale componente ale situațiilor financiare.

Se încheie astfel prezentarea *ciclului contabil de prelucrare a datelor*, ciclu care se finalizează prin lucrări specifice de ajustare anuală a conturilor și de întocmire a situațiilor financiare ca și instrumente de materializare a obiectivului contabilității financiare, a caracteristicilor informației contabile, a bazelor de evaluare, respectiv a ipotezelor și principiilor contabile dezvoltate în capitolele anterioare ale acestei lucrări.

10.2. Lucrări preliminare întocmirii situațiilor financiare

Agregarea informațiilor contabile în vederea elaborării situațiilor financiare constituie un proces complex care se concretizează în lucrări specifice.

Lucrările preliminare sau pregătitoare au rolul de a verifica, de a efectua ajustări anuale ale conturilor și de a centraliza datele. Ele constituie astfel premisa pentru întocmirea situațiilor financiare și în același timp pentru asigurarea reflectării cât mai fidele a poziției financiare și a modificărilor sale anuale, respectiv a performanței **entității economice** prin intermediul situațiilor financiare.

Etapele de realizare a lucrărilor preliminare se diferențiază după cum urmează:

– verificarea înregistrării corecte a tranzacțiilor și operațiilor economice;

- verificarea concordanței dintre contabilitatea analitică și evidența operativă, respectiv între contabilitatea sintetică și cea analitică;
- ajustarea anuală a conturilor.

10.2.1. Verificarea înregistrării corecte în conturi a tranzacțiilor și operațiilor economice

Această primă etapă a lucrărilor preliminare asigură acuratețea informațiilor contabile care sunt prelucrate în continuare pentru întocmirea situațiilor financiare.

Verificarea înregistrării corecte în conturi se concretizează în următoarele etape:

a) Se urmărește dacă *s-au întocmit documente justificative pentru toate tranzacțiile și operațiile economice* care au avut loc pe parcursul exercițiului financiar. Tot în acest context, se urmărește dacă toate documentele justificative, atât cele întocmite de unitate cât și cele primite de la terți *au fost înregistrate și incluse în circuitul contabil*.

EXEMPLE

- *Legat de salarii, se urmărește dacă s-au întocmit statele de plată a salariilor pentru fiecare lună, dacă sumele în cauză s-au plătit și dacă cele două operații economice (dreptul angajaților de a fi remunerați și plata efectivă a acestor drepturi) au fost înregistrate în conturi.*
- *Legat de un credit bancar primit în cursul exercițiului financiar, se urmărește dacă există un contract de credit întocmit de bancă și semnat de părți, dacă este valid din punct de vedere juridic, dacă s-au respectat clauzele lui, în special privind sumele periodice de rambursat și dobânda aferentă, respectiv dacă toate operațiile (primirea creditului și plata ratei creditului) implicate de acest contract au fost înregistrate în conturi.*

În privința modului de lucru a profesionistului contabil care face aceste verificări de formă, bazându-se pe experiența sa, el parcurge prin sondaj situația conturilor sintetice și analitice, în special soldurile inițiale și rulațele lor, pe care apoi le corelează cu documentele justificative care trebuiau să stea la baza acestor înregistrări.

b) Se controlează *conformitatea cu regulile contabile* a datelor înregistrate în conturi. Această verificare este una de fond, prin care se urmărește modul în care s-au respectat, atunci când s-au făcut înregistrările în conturi, atât principiile contabile cât și, dacă este cazul, regulile sau procedurile legale cu caracter economic-financiar cu incidență asupra contabilității.

Această analiză nu este de natură juridico-formală, ca și cea de la etapa precedentă, ci de natură strict contabilă.

EXEMPLE

- *După ce s-a urmărit dacă s-au întocmit statele de plată ale salariilor și plata lor, se verifică dacă sumele în cauză corespund prevederilor din contractele individuale și colective de muncă, dacă plata drepturilor salariale și a contribuțiilor aferente salariilor s-a făcut în termenele legale, în sfârșit dacă înregistrările s-au făcut în conturile corespunzătoare respectând principiile contabile (cum ar fi contabilitatea de angajamente și independența exercițiului, potrivit cărora trebuie să se înregistreze lunar cheltuielile cu salariile, chiar dacă plata lor se face la începutul lunii următoare).*
- *După ce s-a urmărit existența contractului de credit și înregistrarea tuturor operațiilor pe care le determină, se verifică dacă acestea au fost imputate în conturile potrivite, pen-*

tru sumele corecte conform contractului, precum și dacă s-au respectat principiile contabile (cum ar fi principiul evaluării separate a elementelor de natura activelor, a datoriilor și capitalurilor proprii, potrivit căruia sumele de rambursat în contul creditului trebuie înregistrate separat de dobânda datorată).

Dacă aceste două etape ale verificării au fost parcurse, se poate constata sinceritatea informațiilor contabile care trebuie să dea o descriere adecvată, loială, clară și completă a tuturor tranzacțiilor și operațiilor economice.

10.2.2. Verificarea concordanței dintre contabilitatea analitică și evidența operativă, respectiv dintre contabilitatea sintetică și cea analitică

În conducerea evidenței operative, a contabilității analitice, respectiv a contabilității sintetice sau concomitent, în evidența operativă și contabilitate, pot să apară erori care conduc la discordanțe între aceste trei niveluri ale circuitului contabil. Remedierea eventualelor discordanțe este necesară pentru asigurarea unei baze unitare de pornire în elaborarea situațiilor financiare.

Modalitățile concrete de verificare a concordanței diferă în funcție de nivelul circuitului contabil verificat, de metoda de organizare a evidenței operative (care se conduce pentru anumite elemente patrimoniale), precum și în funcție de metoda de inventar aplicată în contabilitate (inventar intermitent sau permanent).

Astfel, etapele și modalitățile de verificare sunt:

- a) pentru asigurarea concordanței dintre evidența operativă și contabilitatea analitică, verificările se succed în ordinea inversă a pașilor de înregistrare

EXEMPLU

La sfârșitul exercițiului se constată că în contabilitate stocul din materia primă X are o valoare de 10.000 lei, în timp ce evidența operativă la magazia de depozitare, care se ține cantitativ-valoric, reflectă un stoc în valoare de 8.500 lei. Pentru depistarea erorii, se fac verificări în următoarea succesiune: dacă totalizarea sumelor în conturi este corect efectuată, dacă intrările și ieșirile de stocuri în cursul perioadei au fost înregistrate în conturi potrivit documentelor justificative, dacă sunt corecte calculele din fișele de evidență operativă, dacă documentele privind intrările și ieșirile de stocuri care au fost înregistrate în contabilitate au fost corect preluate în evidența operativă.

- b) pentru asigurarea concordanței dintre contabilitatea analitică și cea sintetică, verificările urmăresc totalul rulajelor și soldurilor pentru conturile analitice ale unui cont sintetic, care trebuie să corespundă elementelor respectivului cont furnizate de contabilitatea sintetică

Dacă contabilitatea se ține manual, caz mai rar întâlnit la ora actuală, asigurarea concordanței se bazează pe întocmirea unor balanțe analitice pentru acele conturi sintetice care e necesar să se dezvolte în analitic.

Totalul rulajelor și soldurile analitice rezultat din balanța de verificare analitică trebuie să corespundă rulajelor și soldurilor contului sintetic.

EXEMPLU

O entitate economică care are ca obiect de activitate executarea de lucrări de construcții, și-a dezvoltat contabilitatea sintetică a stocurilor pe următoarele conturi analitice: cărămidă, BCA, plăci de marmură. Situația analitică a acestor materii prime la sfârșitul exercițiului financiar se prezintă astfel:

301.1 „Materii prime - cărămidă”			301.2 „Materii prime BCA”			301.3 „Materii prime - Marmură”		
D		C	D		C	D		C
Si	10.000		Si	32.000		Si	5.000	
Rd	25.000	Rc	Rd	12.000	Rc	Rd	7.000	Rc
Sf	15.000	20.000	Sf	14.000	30.000	Sf	4.000	8.000

Pe baza situației analitice se întocmește o balanță de verificare analitică:

Cont analitic	SI	RD	RC	SF
301.1 „Materii prime – Cărămidă”	10.000	25.000	20.000	15.000
301.2 „Materii prime – BCA”	32.000	12.000	30.000	14.000
301.3 „Materii prime – Marmură”	5.000	7.000	8.000	4.000
TOTAL	47.000	44.000	58.000	33.000

Această balanță analitică trebuie să corespundă elementelor contului sintetic 301 „Materii prime” și anume:

D	301 „Materii prime”	C
Si	47.000	
Rd	44.000	Rc
Sf	33.000	58.000

Dacă contabilitatea analitică și sintetică se țin cu ajutorul calculatorului, corelația dintre cele două forme ale contabilității se realizează automat, în cadrul unor produse software care presupun că datele din contabilitatea sintetică se obțin prin prelucrarea și totalizarea datelor privitoare la contabilitatea analitică.

Verificările dintre evidența operativă și contabilitatea analitică, respectiv între contabilitatea analitică și cea sintetică pot fi urmate, facultativ, de întocmirea balanței de verificare a conturilor sintetice. Aceasta ar fi o balanță provizorie, având în vedere că nu s-au efectuat ajustările anuale ale conturilor. Totuși, balanța de verificare provizorie pregătește datele contabile necesare comparării cu existențele faptice, putând fi numită „inventarul contabil al patrimoniului”²

10.2.3. Ajustarea anuală a conturilor

Ajustarea anuală a conturilor se concretizează în lucrări pregătitoare de întocmire a situațiilor financiare de natură strict contabilă care presupun efectuarea unor analize și înregistrări contabile la sfârșitul exercițiului financiar. Operațiile contabile în discuție sunt de trei tipuri:

a) operații de regularizare;

2 Ristea M., Călin O., Văduva I., Neamțu I., *Bazele contabilității*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 1995, pag. 229.

- b) operații de inventar;
- c) operații de stabilire și repartizare a rezultatului exercițiului.

Cele trei tipuri de operații se deosebesc de partea „mecanică” a contabilității, adică de înregistrarea cronologică și după natura tranzacțiilor economice, prin aceea că presupun luarea în considerare a multiplelor noțiuni de prezentare, apreciere și evaluare. Dacă înregistrările contabile efectuate în cursul exercițiului financiar țin de partea tehnică a contabilității care evidențiază, clasează, adună, operațiile de ajustare anuală a conturilor țin de partea ei economică, care prevede și apreciază³.

A. OPERAȚII DE REGULARIZARE

Operațiile de regularizare reflectă una dintre ipotezele care stau la baza întocmirii situațiilor financiare – contabilitatea de angajamente – și sunt cerute de principiile contabile ale independenței exercițiilor, respectiv conectării cheltuielilor la venituri. Aceste trei cerințe contabile se referă la rezultatul exercițiului financiar.

Așa cum s-a prezentat în Capitolul 2 al acestei lucrări, pentru a cunoaște rezultatul unui exercițiu, este necesar ca acestuia să i se atașeze cheltuielile și veniturile care îl privesc, fără să se țină seama dacă datoriile sau creanțele corespunzătoare lor sunt plătite, respectiv încasate, în același exercițiu.

În acord cu obiectivul lor, operațiile de regularizare sunt:

A.1. DETERMINAREA ȘI ÎNREGISTRAREA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR AFERENTE EXERCITIULUI CURENT

În afara cheltuielilor și veniturilor înregistrate în cursul exercițiului curent și reflectate în contul de profit și pierdere, la sfârșitul acestuia trebuie analizate și alte operații și tranzacții economice care fie au avut loc în cursul exercițiului curent dar privesc exercițiile următoare, fie se vor face în exercițiile următoare dar privesc exercițiul curent. Concret, este vorba despre:

a) Operații și tranzacții care au avut loc în cursul exercițiului curent dar privesc exercițiile viitoare

În această categorie intră acele operații și tranzacții care au generat încasări și plăți în exercițiul curent, deși se referă la exercițiile următoare. Ele trebuie contabilizate în exercițiul curent, însă fără a afecta rezultatul său. Din acest considerent, ele vor fi înregistrate în structuri ale bilanțului, numite cheltuieli și venituri în avans.

În exercițiile următoare cheltuielile și veniturile în avans, ca elemente de bilanț, vor fi transferate la cheltuielile și veniturile efective, reflectate în contul de profit și pierdere.

Mecanismul de înregistrare a cheltuielilor și veniturilor în avans este redat prin următorul **exemplu**:

În luna decembrie, exercițiul financiar N (curent), se plătește abonamentul la Revista de contabilitate și expertiză contabilă pentru trimestrul I al exercițiului N+1, în sumă de 90 lei. Tot în această lună se încasează chiria pentru luna ianuarie, exercițiul N+1 aferentă unui spațiu al entității cedat spre folosire unui terț în sumă de 2.000 lei.

EXERCIȚIUL	BILANȚ		CONT DE PROFIT ȘI PIERDERE	
	Active	Datorii și capitaluri proprii	Cheltuieli	Venituri
N				
1. Înregistrarea unei cheltuieli în avans privind abonamentul plătit în numele exercițiului următor	Disponibilități bănești (-90) Cheltuieli în avans (+90)	-	-	-
2. Înregistrarea unui venit în avans privind chiria aferentă exercițiului următor	Disponibilități bănești (+2.000)	Venituri în avans (+2.000)	-	-
N+1				
1. Transferul sumei plătite în avans privind abonamentul la cheltuielile exercițiului	Cheltuieli în avans (-90)	-	Alte cheltuieli de exploatare (+90)	-
2. Transferul sumei încasate în avans din chirie la veniturile exercițiului	-	Venituri în avans (-2.000)	-	Venituri din chirii (+2.000)

b) Operații și tranzacții care vor avea loc în cursul exercițiului următor dar privesc exercițiul curent

Aceste operații și tranzacții se referă la anumite cheltuieli de plată și venituri de încasat care nu au fost contabilizate în cursul exercițiului curent dar privesc acest exercițiu. În categoria respectivă intră dobânzile datorate pentru sumele primite de la terți, respectiv cuvenite pentru sumele acordate terților cu titlu de împrumut. Potrivit contractelor încheiate, scadența dobânzilor periodice poate fi fixată la începutul perioadei imediat următoare. Astfel, prin decuparea în timp a activității entității, plățile, respectiv încasările corespunzătoare dobânzilor au loc în exercițiul următor deși privesc exercițiul curent. Din acest considerent, ele vor fi înregistrate pe de o parte ca și cheltuieli/venituri ale exercițiului, fiind reflectate în contul de profit și pierdere, iar pe de altă parte, în structuri de bilanț provizorii, care reflectă datorii, respectiv creanțe.

În exercițiul următor, când dobânzile devin scadente, vor avea loc transferuri între structuri ale bilanțului și anume de la datorii/creanțe la disponibilitățile bănești înfluențate de plățile/încasările propriu-zise ale dobânzilor.

Mecanismul de înregistrare a cheltuielilor de plată și a veniturilor de încasat este redat prin următorul **exemplu**:

O entitate a încheiat un contract de credit potrivit căruia dobânzile se plătesc la începutul fiecărei luni, pentru luna anterioară. Dobânda aferentă lunii decembrie exercițiul N, în sumă de 1.000 lei se va plăti la începutul lunii ianuarie exercițiul N+1. De asemenea, entitatea a acordat un împrumut unei alte entități din cadrul grupului din care face parte, pentru care va încasa dobânda la începutul trimestrului următor. Pentru trimestrul IV al exercițiului N dobânda trimestrială de încasat la începutul trimestrului I al exercițiului N+1 este de 1.500 lei.

EXERCIȚIUL	BILANȚ		CONT DE PROFIT ȘI PIERDERE	
	Active	Datorii și capitaluri proprii	Cheltuieli	Venituri
N				
1. Înregistrarea unei cheltuieli de plată privind dobânda datorată, scadentă în exercițiul următor	-	Dobânzi de plătit (+1.000)	Cheltuieli privind dobânzile (+1.000)	-
2. Înregistrarea unui venit de încasat privind dobânda cuvenită, scadentă în exercițiul următor	Dobânzi de primit (+1.500)	-	-	Venituri din dobânzi (+1.500)
N+1				
1. Transferul dobânzii datorate la plățile exercițiului	Disponibilități bănești (-1.000)	Dobânzi de plătit (-1.000)	-	-
2. Transferul dobânzii cuvenite la încasările exercițiului	Disponibilități bănești (+1.500) Dobânzi de primit (-1.500)	-	-	-

A.2. REGULARIZAREA CONSUMULUI DE STOCURI ÎN CAZUL INVENTARULUI INTERMITENT

Inventarul intermitent este o formă de înregistrare a aprovizionării și consumului de stocuri specifică entităților mici și mijlocii, care poate fi utilizată în funcție de reglementările contabile din cadrul diferitelor sisteme contabile. Constă în înregistrarea directă pe cheltuielile exercițiului curent a aprovizionărilor de stocuri, fără a se mai aștepta darea lor în consum. Ulterior, la sfârșitul exercițiului, are loc inventarierea fizică a stocurilor prin care se determină existentul final la această dată. Acest existent, reflectând stocurile neconsumate în cursul perioadei, se înregistrează în conturile de stocuri corespunzătoare prin diminuarea cheltuielilor înregistrate inițial la nivelul

aprovizionărilor. La începutul exercițiului următor acest existent se anulează și procedura descrisă mai sus se reia.

Operația de regularizare implicată este aceea de înregistrare a stocului faptic existent la sfârșitul exercițiului financiar și de corectare a cheltuielilor specifice.

EXEMPLU

În cursul exercițiului financiar N, o entitate care aplică inventarul intermitent pentru reflectarea stocurilor s-a aprovizionat cu materii prime în valoare de 2.000 lei, pentru care decontarea se va face ulterior. La sfârșitul exercițiului, s-a determinat prin inventariere un existent final de materii prime de 500 lei.

EXERCITIUL	BILANȚ		CONT DE PROFIT ȘI PIERDERE	
	Active	Datorii și capitaluri proprii	Cheltuieli	Venituri
N				
1. Trecerea pe cheltuieli a aprovizionării cu materii prime care nu a fost achitată încă furnizorilor	-	Datorii furnizori (+2.000)	Cheltuieli materiale (+2.000)	-
2. Reflectarea stocurilor existente la sfârșitul exercițiului	Stocuri (+500)	-	Cheltuieli materiale (-500)	-
N+1				
Anularea existentului de materii prime constatat la sfârșitul exercițiului precedent	Stocuri (-500)	-	Cheltuieli materiale (+500)	-

A.3. DETERMINAREA ȘI ÎNREGISTRAREA DIFERENȚELOR FAVORABILE SAU NEFAVORABILE DE CURS VALUTAR AFERENTE ELEMENTELOR MONETARE EXPRIMATE ÎN DEIZE

Sunt numite elemente monetare creanțele, datoriile și disponibilitățile bănești. Acestea pot fi uneori exprimate în deize și se înregistrează în contabilitate în urma operațiilor și tranzacțiilor derulate cu parteneri externi sau a celor interne decontate în valută, pe baza unor contracte exprimate în valută.

În acest caz, elementele monetare care rezultă sunt înregistrate pe parcursul exercițiului în moneda de raportare a entității, prin convertire în funcție de cursul de schimb de la data efectuării tranzacției.

La scadența creanțelor/datoriilor exprimate în deize, ori la vânzarea valutei din conturile entității, se înregistrează la cheltuieli/venituri diferența între cursul valutar de la data fluxului de numerar (încasării/plății) și cel de la data efectuării tranzacției. Odată cu stingerea datoriei sau creanței, disponibilitățile în valută încasate sau plătite sunt exprimate la același curs de la data fluxului de numerar.

Operațiile de regularizare discutate aici, la pct. A.3. se impun în cazul în care, la sfârșitul exercițiului financiar, creanțele/datoriile nu sunt decontate. Atunci se înregistrează la cheltuieli/venituri diferența între cursul valutar de la sfârșitul exercițiului și cel de la data

efectuării tranzacției. Aceeași procedură se aplică disponibilităților bănești exprimate în devize, existente în conturi curențe sau în casierie. Operațiile contabile în cauză urmăresc actualizarea elementelor monetare la data bilanțului pentru a se asigura o raportare cât mai corectă și reală.

EXEMPLU

În cursul exercițiului o entitate a înregistrat o factură privind o vânzare de produse finite pentru 1.000 EUR la cursul de 4,20 lei/EUR. Aceasta se va încasa în exercițiul următor.

De asemenea, entitatea are în conturile bancare la sfârșitul exercițiului suma de 3.000 EUR, cumpărați la cursul de 4,30 lei/EUR.

La sfârșitul exercițiului financiar, cursul valutar este 4,25 lei/EUR.

Înregistrările contabile sunt:

MOMENTUL ÎNREGISTRĂRII	BILANȚ		CONT DE PROFIT ȘI PIERDERE	
	Active	Datorii și capitaluri proprie	Cheltuieli	Venituri
Cursul exercițiului				
1. Înregistrarea creanței aferente vânzării produselor către clienți (nu se reflectă descărcarea gestiunii și TVA)	Clienți $+(1.000 \times 4,20 = 4.200)$	-	-	Venituri din vânzări $+(1.000 \times 4,20 = 4.200)$
2. Înregistrarea achiziției de valută	Disponibilități bănești în lei $-(3.000 \times 4,30 = 12.900)$ Disponibilități bănești în devize $+(3.000 \times 4,30 = 12.900)$	-	-	-
Închiderea exercițiului				
1. Înregistrarea diferențelor de curs favorabile în urma actualizării creanței	Clienți $+[1.000 \times (4,25 - 4,20) = 50]$	-	-	Venituri din diferențe de curs valutar $+[1.000 \times (4,25 - 4,20) = 50]$
2. Înregistrarea diferențelor de curs nefavorabile în urma actualizării disponibilităților în devize	Disponibilități bănești în devize $-[3.000 \times (4,30 - 4,25) = 150]$	-	Cheltuieli din diferențe de curs valutar $-[3.000 \times (4,30 - 4,25) = 150]$	-

B. OPERAȚII DE INVENTAR

Așa după cum s-a prezentat în capitolele anterioare ale acestei lucrări, inventarierea este în același timp un procedeu al metodei contabilității și o operație obligatorie,

cerută de normele contabile a se realiza cel puțin o dată pe an, de regulă cu ocazia închiderii exercițiului financiar⁴.

Dubla valență a inventarului anual – cantitativă și calitativă – determină ajustarea unor conturi la sfârșitul exercițiului financiar.

Astfel, operațiile de inventar se diferențiază după tipul analizelor și aprecierilor pe care le presupun după cum urmează:

a) *inventarul de ordin cantitativ sau fizic* verifică integritatea soldurilor faptice în cazul activelor corporale și a disponibilităților bănești, precum și mărimea creanțelor și datoriilor. În cazul în care se constată diferențe între realitatea faptică și cea scriptică, contabilă, sunt necesare ajustări ale conturilor în vederea asigurării concordanței. Modul de înregistrare a diferențelor constatate cu ocazia inventarului s-a prezentat în cadrul Capitolului 9 al acestei lucrări.

EXEMPLU

Fie următoarele diferențe la inventar constatate la sfârșitul exercițiului N: lipsă 10 kg materii prime cu o valoare contabilă de 1.000 lei, respectiv un plus la magazia de produse finite pentru 10 bucăți în valoare de 2.500 lei. Aceste operații de inventar se înregistrează potrivit următoarei scheme:

EXERCITIUL	BILANȚ		CONT DE PROFIT SAU PIERDERE	
	Active	Datorii și capitaluri proprii	Cheltuieli	Venituri
N				
1. Înregistrarea minusului la inventarul de materii prime	Materii prime (-1.000)	-	Cheltuieli cu materiile prime (+1.000)	-
2. Înregistrarea plusului la inventarul de produse finite	Produse finite (+2.500)	-	-	Variația stocurilor (+2.500)

b) *inventarul de ordin calitativ sau valoric* analizează influența evoluției mediului economic asupra elementelor patrimoniale ale entității. Acestea pot să sufere deprecieri reversibile de valoare atunci când valoarea justă sau curentă determinată la sfârșitul exercițiului este superioară celei contabile în cazul activelor, respectiv inferioară celei contabile în cazul datoriilor. Principiul contabil al prudenței reclamă luarea în considerare a deprecierilor sub forma ajustărilor pentru deprecieri, respectiv a provizioanelor. Operațiile specifice efectuate cu ocazia inventarului anual au fost prezentate ca mod de estimare al valorii, respectiv ca mod de înregistrare în capitolele anterioare ale acestei lucrări.

EXEMPLU

Fie un stoc de materii prime cu o valoare contabilă de 10.000 lei pentru care, la data inventarierii, valoarea de piață estimată este de 8.000 lei. Conform principiului prudenței, se înregistrează o ajustare pentru deprecierea materiilor prime pentru suma de 2.000 lei, potrivit următoarei scheme:

4 Legea contabilității nr. 82/1991 cu modificările și completările ulterioare, republicată în M.O. nr.454 din 18.06.2008.

EXERCIȚIUL	BILANȚ		CONT DE PROFIT SAU PIERDERE	
	Active	Datorii și capitaluri proprii	Cheltuieli	Venituri
N				
Înregistrarea ajustării pentru deprecierea materiiilor prime	-	Ajustări pentru deprecierea materiiilor prime (+2.000)	Cheltuieli privind ajustările pentru depreciere (+2.000)	-

C. OPERAȚII DE STABILIRE ȘI REPARTIZARE A REZULTATULUI EXERCIȚIULUI

În ceea ce privește *operațiile de stabilire a rezultatului exercițiului*, ele urmăresc:

a) *definitivarea cuantumului impozitului pe rezultatul exercițiului curent* în vederea corectei imputări în conturile de cheltuieli și datorii corespunzătoare.

Necesitatea acestei operații decurge din mecanismul specific calculării și plății impozitului pe profitul curent, aferent exercițiului financiar care se încheie. Actualmente în România impozitul pe profitul curent se calculează și se plătește trimestrial. Pentru luna decembrie a exercițiului curent, în unele cazuri, impozitul se poate calcula cu exactitate pe baza cheltuielilor și veniturilor înregistrate în luna respectivă astfel încât să se respecte termenul de plată a cuantumului aferent trimestrului IV al exercițiului, scadent în luna ianuarie a exercițiului următor. În caz contrar, impozitul aferent lunii decembrie se va determina la nivelul celui din luna noiembrie a aceluiași an. În urma înregistrării impozitului pe profit aferent lunii decembrie a exercițiului curent, se definitivează cuantumul anual datorat cu acest titlu pentru exercițiul care se încheie.

NOTĂ

În cursul exercițiului financiar se fac plăți anticipate, în funcție de profitul realizat în exercițiul precedent, indexat la inflație.

Impozitul pe profitul curent se determină pe baza așa numitului rezultat fiscal și nu a celui contabil. Aceasta pentru că autoritatea publică, care colectează impozite și taxe directe sau indirecte, nu recunoaște pentru determinarea bazei impozabile în vederea calculării impozitului pe profitul unei entități decât o parte a cheltuielilor și veniturilor înregistrate în contabilitate. În consecință, este necesară corectarea rezultatului contabil cu anumite reintegrări sau deduceri fiscale, obținându-se astfel rezultatul fiscal, potrivit următoarei ecuații:

$$\begin{aligned} \text{REZULTAT FISCAL (PROFIT IMPOZABIL SAU PIERDERE)} = \\ \text{REZULTATUL CONTABIL ÎNAINTE DE IMPOZITARE - VENITURI NEIMPOZABILE} \\ + \text{CHELTUIELI NEDEDUCTIBILE FISCAL} \end{aligned}$$

Trecând cu semnul „-“ anumite venituri, respectiv cu semnul „+” anumite cheltuieli, acestea sunt neutralizate sau excluse din rezultatul contabil în care au fost inițial cu-

prinse. Veniturile impozabile și cheltuielile nedeductibile sunt fixate clar prin legislația fiscală din fiecare țară și perioadă, potrivit intereselor fiscale la un moment dat. Cu titlu de exemplu se pot aminti ca și venituri neimpozabile dividendele primite de la alte entități, care sunt impozitate la sursă, adică la entitatea care le obține și le plătește. Pentru cheltuielile nedeductibile se pot lua ca exemplu amenzile și penalitățile pentru că acestea nu reflectă o activitate economică normală și eficientă.

Rezultatului fiscal astfel determinat i se aplică cota legală de impozit pe profit, determinându-se cheltuiala entității cu impozitul pe profit curent care trebuie plătit bugetului public.

EXEMPLU

Pentru luna decembrie a exercițiului N impozitul pe profitul fiscal este de 2.000 lei. Se mai știe că impozitul anual, cumulat de la începutul anului este de 33.750 lei.

EXERCIȚIUL	BILANȚ		CONT DE PROFIT SAU PIERDERE	
	Active	Datorii și capitaluri proprii	Cheltuieli	Venituri
N				
Înregistrarea impozitului pe profitul lunii decembrie, exercițiul curent (nu interesează plata efectivă)	-	Datorii privind impozitul pe profit (+2.000)	Cheltuieli cu impozitul pe profit (+2.000)	-

b) închiderea conturilor privind cheltuielile, inclusiv a cheltuielii cu impozitul pe profit, respectiv veniturile exercițiului curent

Acestea se transferă în contul 121 „Profit sau pierdere” care reflectă astfel rezultatul net sau după impozitare al exercițiului (dacă exercițiul se încheie cu profit) sau pierderea (dacă exercițiul se încheie cu un rezultat nefavorabil).

EXEMPLU

Pentru exercițiul N totalul cheltuielilor înregistrate, mai puțin impozitul pe profit sunt de 1.250.000 lei, iar veniturile sunt de 1.385.000 lei.

EXERCIȚIUL	BILANȚ		CONT DE PROFIT SAU PIERDERE	
	Active	Datorii și capitaluri proprii	Cheltuieli	Venituri
N				
1. Închiderea conturilor de cheltuieli, inclusiv cheltuiala cu impozitul pe profit	-	Profit sau pierdere (-1.283.750)	Cheltuieli -(1.250.000 + 33.750 = 1.283.750)	-

2. Închiderea conturilor de venituri	-	Profit sau pierdere (+1.385.000)	-	Venituri (-1.385.000)
Situația contului 121 „Profit sau pierdere				
CHELTUIELI 1.283.750		VENITURI 1.385.000		
		PROFIT 101.250		

NOTĂ

Se observă că entitatea are cheltuieli nedeductibile fiscal, impozitul pe profit este de 33.750 lei în loc de 21.600 lei.

Operațiile de repartizare a rezultatului exercițiului decurg din obiectivul general contabil de a reflecta fidel activele, datoriile, capitalurile proprii, respectiv profitul sau pierderea unei entități. Astfel, trebuie reflectate destinațiile profitului net, respectiv modalitățile de acoperire a unei eventuale pierderi, chiar dacă aceste operații au un caracter provizoriu.

Repartizarea pe destinații a profitului net, respectiv modalitatea de acoperire a pierderii este propusă de conducerea executivă a entității, este prezentată în situațiile financiare și apoi, pentru entitățile economice, supusă spre aprobare Adunării Generale a proprietarilor (acționari sau asociați).

Destinațiile profitului net pot fi: crearea surselor proprii de finanțare sub forma rezervelor, distribuirea dividendelor către proprietari, distribuirea unor stimulente pentru salariați sau manageri. În toate aceste cazuri se utilizează structuri ale capitalurilor proprii și anume rezerve sau rezultatul reportat pentru sumele care reprezintă destinații externe ale profitului. După aprobarea de către Adunarea Generală a Acționarilor (Asociaților), în exercițiul următor, a repartizărilor profitului net, destinațiile externe ale acestuia sunt reflectate ca și datorii. Tot în exercițiul următor se închide contul 121 „Profit sau pierdere”, al cărui profit a fost repartizat pe destinațiile definitive.

EXEMPLU

Din profitul net al exercițiului N, în sumă de 100.000 lei, se constituie rezerve legale 60.000 lei, restul profitului rămânând nerepartizat.

EXERCIȚIUL	BILANȚ		CONT DE PROFIT SAU PIERDERE	
	Active	Datorii și capitaluri proprii	Cheltuieli	Venituri
N				
Repartizarea profitului în exercițiului N	Repartizarea profitului (+60.000)	Rezerve (+60.000)	-	-
N+1				

Închiderea contului 121 „Profit sau pierdere”	Repartizarea profitului (+60.000)	Profit sau pierdere (-100.000 = profit) Rezultatul reportat (+40.000)	-	-
---	---	---	---	---

Dacă rezultatul exercițiului curent este o pierdere, aceasta se transferă în exercițiul financiar următor din contul 121 „Profit sau pierdere” în contul 117 „Rezultat reportat”, urmând a fi acoperită din profitul exercițiilor viitoare sau din alte capitaluri proprii.

EXEMPLU

Exercițiul N se încheie cu o pierdere în sumă de 100.000 lei care se reportează. În acest exercițiu nu se face nici o înregistrare.

EXERCIȚIUL	BILANȚ		CONT DE PROFIT SAU PIERDERE	
	Active	Datorii și capitaluri proprii	Cheltuieli	Venituri
N+1				
Reportarea pierderii	-	Profit sau pierdere (-100.000 = pierdere transferată) Rezultat reportat (pierdere) +(-100.000)	-	-

Dintre operațiile prezentate prin intermediul celor două exemple sunt considerate operații de ajustare anuală a conturilor în vederea întocmirii situațiilor financiare aferente exercițiului N.

10.2.4. Întocmirea bilanței de verificare

Ultima etapă a lucrărilor preliminare întocmirii situațiilor financiare este pregătirea bilanței de verificare pe baza elementelor din conturile sintetice.

Balanța de verificare sintetică este rezultanta aplicării partidei duble în contabilitate care determină dubla centralizare și verificare a datelor contabile.

Pe baza bilanței de verificare sintetice se pot elabora situațiile financiare, având în vedere că aceasta reflectă:

- corectitudinea înregistrării în conturi a tranzacțiilor și operațiilor economice;
- concordanța dintre conturile sintetice și cele analitice, respectiv dintre datele contabilității analitice și cele ale evidenței operative;
- operațiile de ajustare anuală a conturilor și anume: de regularizare, de inventar, respectiv de stabilire și repartizare a rezultatului exercițiului.

10.3. Întocmirea situațiilor financiare

10.3.1. Structura situațiilor financiare

Întocmirea situațiilor financiare, ca documente de raportare periodică, marchează etapa finală a ciclului anual de prelucrare a datelor prin care este redată activitatea unei entități juridice. Ele sunt rezultatul aplicării ipotezelor, bazelor de evaluare și a principiilor specifice contabilității și destinate să reflecte cât mai fidel activele, datoriile, capitalurile proprii, respectiv profitul sau pierderea unei entități pentru a servi interesele unei largi game de utilizatori ai informației contabile.

Ținând seama de obiectivele utilizatorilor și a deciziilor pe care aceștia trebuie să și le fundamenteze, situațiile financiare își demonstrează utilitatea prin următoarele:

- reprezintă un mijloc de conducere și analiză, putând fi numite „oglinzi” unității patrimoniale;
- reprezintă mijlocul principal de informare a investitorilor actuali și potențiali, a partenerilor de afaceri și a publicului larg, interesați în activitatea entității cu privire la operațiunile și tranzacțiile derulate în perioada de raportare și a efectului acestora asupra echilibrului financiar, respectiv asupra rezultatelor financiare înregistrate;
- constituie o bază de calcul a indicatorilor macroeconomici și sectoriali și a elaborării prognozelor prin datele sintetice pe care le furnizează privind patrimoniul și rezultatele tuturor entităților.

În ceea ce privește structura situațiilor financiare, aceasta se diferențiază în raport cu mărimea și natura activității entităților. În cadrul acestora, entitățile economice (întreprinderi) prezintă următoarea structură a situațiilor financiare, în tabelul de mai jos fiind redată și caracterizarea generală a componentelor lor:

Structura situațiilor financiare, din care:	<p>A. Întreprinderi mari Situațiile financiare includ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - bilanțul; - contul de profit și pierdere; - situația modificărilor capitalului propriu; - situația fluxurilor de numerar; - notele explicative la situațiile financiare anuale. <p>B. Întreprinderi mici și mijlocii Situațiile financiare includ:</p> <ul style="list-style-type: none"> - bilanțul prescurtat; - contul de profit și pierdere; - notele explicative la situațiile financiare anuale simplificate; - situația modificărilor capitalului propriu (opțional); - situația fluxurilor de numerar (opțional).
Bilanțul	<ul style="list-style-type: none"> - format: obligatoriu listă (vertical); - clasificare: activele după natură și lichiditate iar datoriile după natură și exigibilitate.
Contul de profit și pierdere	<ul style="list-style-type: none"> - format: obligatoriu listă; - clasificare: cheltuielile activității de exploatare după natură.

Situația fluxurilor de numerar	<p>A. Întreprinderi mari</p> <ul style="list-style-type: none"> - se exemplifică un model asemănător celui prevăzut de IAS 7 «Situația fluxurilor de numerar»; - se permite utilizarea metodei directe sau indirecte pentru reflectarea fluxurilor de trezorerie provenite din activitatea de exploatare. <p>B. Întreprinderi mici și mijlocii</p> <ul style="list-style-type: none"> - elaborare opțională; - nu se recomandă un model.
Situația modificărilor capitalului propriu	<p>A. Întreprinderi mari</p> <ul style="list-style-type: none"> - se exemplifică un format pe coloană; - sunt prezentate toate elementele capitalurilor proprii și evoluția lor în cursul perioadei. <p>B. Întreprinderi mici, mijlocii</p> <ul style="list-style-type: none"> - elaborare opțională; - nu se recomandă un model.
Note explicative la situațiile financiare	Se recomandă secțiuni și informații specifice.

Componentele situațiilor financiare formează un tot unitar, completându-se una pe cealaltă și contribuind la reflectarea unei imagini complete a activității entității și a efectelor sale în planul poziției financiare la sfârșitul exercițiului financiar, a evoluției acesteia pe parcursul exercițiului, precum și a performanțelor înregistrate în respectivul exercițiu.

Astfel:

Bilanțul – prezintă elementele de activ, datorii și capitaluri proprii ale entității la sfârșitul exercițiului financiar sau în alte situații prevăzute de lege.

Contul de profit și pierdere – prezintă veniturile (capacitatea de a genera numerar), cheltuielile (consumul resurselor perioadei), respectiv profitul sau pierderea (eficiența sau noneficiența în utilizarea resurselor perioadei).

Situația fluxurilor de numerar – reflectă modificarea elementelor patrimoniale în cursul perioadei cu ajutorul fluxurilor de numerar (încasări și plăți) ale activității de exploatare, de finanțare, respectiv cea privind investițiile entității.

Ea permite aprecierea modificării patrimoniului net al entității în cursul exercițiului financiar, structurii financiare (inclusiv lichiditatea și solvabilitatea), capacității entității de a influența mărimea și momentul apariției fluxurilor în vederea adaptării la conjunctura economică.

Situația modificării capitalului propriu – reflectă modificarea elementelor patrimoniale cu ajutorul detaliilor privind elementele componente ale capitalurilor proprii (capital social, prime legate de capital, rezerve, altele).

Notele explicative la situațiile financiare

Ca și formă de prezentare, notele explicative sunt redactate narativ, precum și sub forma unor situații sau tabele.

Ele aduc precizări sau detalii legate de:

- *bazele de întocmire a situațiilor financiare;*

EXEMPLU

Înregistrările contabile s-au făcut în lei, iar situațiile financiare s-au prezentat în lei și în euro, în funcție de cursul la 31 decembrie exercițiul N.

S-a aplicat baza de evaluare cost istoric în combinație cu valoarea justă (cost de înlocuire) în cazul imobilizărilor corporale care au fost reevaluate.

- ***politicile contabile adoptate;***

EXEMPLU

S-a utilizat metoda FIFO de evaluare a stocurilor la ieșirea din patrimoniu și metoda de amortizare accelerată pentru brevetele de invenție.

- ***unele elemente (posturi) ale componentelor situațiilor financiare și anume: bilanț, cont de profit sau pierdere, situația fluxurilor de numerar, situația modificărilor capitalului propriu.***

EXEMPLU

Imobilizarea vândută în cursul exercițiului care a generat un câștig reflectat în contul de profit și pierdere, la activitatea de exploatare, este o clădire care nu mai are utilitate în actuala structură de exploatare.

Legătura dintre situațiile financiare ale unității patrimoniale este redată prin următoarea schemă:

Schemă privind situațiile financiare și legăturile dintre ele⁵:

5 Pântea P.I., Deaconu A., *Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate – Situația fluxurilor de numerar*, Editura CECCAR, București, 2004, pag. 76.

BILANȚ				
	S _{N-1}	S _N		
Active				
Datorii				
Capitaluri proprii = Activ net				
	Variații (Δ)			
Situația modificării capitalului propriu				
	S _{N-1}	I	E	S _N
Capital social				
Prime de capital				
....				
Profit/ pierdere netă				

CONT DE PROFIT ȘI PIERDERE	
F_N	
Cheltuieli	Venituri
= Profit net	= Pierdere netă
Situația fluxurilor de numerar	
F_N	
Flux din activitatea de exploatare= Rezultat net din exploatare încasabil - Δ Creanțe legate de exploatare + Δ Datorii legate de exploatare	
Flux din activitatea de finanțare = Rezultat net din finanțare + Δ Capitaluri proprii externe + Δ Datorii financiare - Δ Creanțe legate de finanțare	
Flux din activitatea de investiții = Rezultat net din investiții - Achiziții imobilizări - Δ Creanțe legate de investiții + Δ Datorii legate de investiții	
= Δ Active lichide (Disponibilități bănești și elemente asimilate)	

NOTE EXPLICATIVE EXERCITIUL N

unde:

 S_{N-1} = sold final al exercițiului precedent S_N = sold final al exercițiului curent F_N = fluxuri ale exercițiului N

I = intrări în cursul exercițiului

E = ieșiri în cursul exercițiului

Dintre situațiile financiare, definatorii pentru reflectarea activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, respectiv a profitului sau pierderii unei unități patrimoniale indiferent de mărime sau natură a activității sunt bilanțul, respectiv contul de profit și pierdere. Acestea două vor fi dezvoltate în continuare.

10.3.2. Bilanțul

Bilanțul, ca și componentă a situațiilor financiare, este instrumentul prin care se realizează aplicarea principiului dublei reprezentări a elementelor patrimoniale. Astfel, prin forma și conținutul său standardizat pe care trebuie să le respecte toate unitățile care îl întocmesc, el reflectă activele și pasivele patrimoniale, așa cum indică următoarea egalitate:

$$\text{ACTIVE} = \text{PASIVE (CAPITALURI PROPRII + DATORII)}$$

Activele patrimoniale sunt prezentate în actualele reglementări contabile drept resurse economice, care rezultă din investirea resurselor de finanțare obținute de entitate de la proprietari și creditorii. Pasivele patrimoniale reflectă aceste resurse de finanțare, diferențiindu-se după proveniența lor în capitaluri proprii și datorii. Dacă se ține seama de interesele utilizatorilor externi ai informației contabile, în principal proprietarii, forma bilanțului poate fi adaptată, reflectând capitalurile proprii sau activul net, așa după cum indică următoarea egalitate:

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

În această formă, bilanțul are chiar un rol anticipativ oferind informații privind capacitatea unității de a degaja disponibilități bănești și alte active lichide (prin evidențierea activelor și a gradului lor de lichiditate), precum și resursele de finanțare necesare în viitor (capitaluri proprii, datorii financiare, comerciale, altele).

În ceea ce privește *construcția bilanțului*, acesta se întocmește pe baza datelor balanței de verificare sintetice. El cuprinde soldurile debitoare și creditoare ale conturilor de bilanț privind exercițiul financiar încheiat precum și ale celui precedent. Completarea bilanțului se face, pe rânduri numerotate, cu valoarea netă contabilă a elementelor patrimoniale existente la închiderea exercițiului financiar. Valorile nete contabile corespund activelor și se determină astfel:

$$\begin{aligned} \text{VALOARE NETĂ CONTABILĂ} &= \text{VALOARE BRUTĂ CONTABILĂ (DE INTRARE)} \\ &- \text{AMORTIZARE CUMULATĂ DE LA ÎNCEPUTUL ANULUI} - \\ &\text{AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE EXISTENTE LA SFÂRȘITUL ANULUI} \end{aligned}$$

Din punct de vedere al *structurii* sale, bilanțul păstrează, în general, clasamentul structurilor contabile cuprinse în planul de conturi. Elementele componente ale bilanțului se constituie în grupe, subgrupe și posturi. Potrivit reglementărilor contabile actuale specifice entităților economice (întreprinderi), grupele și subgrupele bilanțului sunt:

- a) **Grupe de activ**, care sunt rezultatul aplicării criteriilor naturii, destinației și lichidității activelor:
 - *Active imobilizate*, care reflectă activele cu lichiditate mai mare de un an, destinate ciclului de exploatare sau realizării unor investiții externe pe termen lung, active diferențiate după natură în necorporale, corporale și financiare;

- *Active circulante (curente)*, care reflectă activele cu lichiditate mai mică de un an, destinate ciclului de exploatare, realizării unor investiții externe pe termen scurt sau provenind din decontările financiare ale unității, active care se diferențiază după natură în stocuri, creanțe, investiții financiare pe termen scurt și disponibilități bănești;
- *Cheltuieli în avans*, care sunt active de regularizare provenite din aplicarea principiului independenței exercițiului.

b) **Grupe de pasiv** sunt rezultatul aplicării criteriilor naturii, provenienței și exigibilității pasivelor. Acestea se prezintă astfel:

- *Capitaluri proprii*, care reflectă resursele aduse de acționari/asociați, respectiv obținute de unitate prin fructificarea resurselor inițiale și destinate acestor proprietari. Ele sunt lăsate la dispoziția unității o perioadă nedeterminată de timp și care se diferențiază după natură în capital, prime de capital, rezerve, rezultat reportat și rezultatul exercițiului;
- *Provizioane*, care sunt rezultatul aplicării principiului contabil al prudenței și reflectă resurse create în exercițiul curent pentru a acoperi în viitor anumite riscuri și cheltuieli de efectuat;
- *Datorii*, care provin de la diferiți terți și sunt utilizate de unitate o perioadă mai mare sau mică de un an și se diferențiază după natură în datorii financiare, comerciale, fiscale, sociale etc.;
- *Venituri în avans*, care sunt pasive de regularizare provenite din aplicarea principiului independenței exercițiului.

Posturile bilanțului sunt elementele componente ale subgrupelor de mai sus și vor fi prezentate în cadrul exemplului privind construcția bilanțului.

În general vorbind, pasivul bilanțier poate fi reprezentat în două ipostaze: înainte sau după repartizarea/acoperirea rezultatului exercițiului curent (profitul net sau pierderea). Reglementările contabile românești indică a doua variantă, când prin pasivul bilanțului se pune în evidență rezultatul exercițiului ca o componentă a capitalurilor proprii, trecută la postul respectiv cu semnul „+” dacă este vorba de profit sau cu semnul „-” în cazul unei pierderi, în corelație cu postul în care este trecut soldul contului 129 „Repartizarea profitului” și care reflectă repartizarea profitului în cursul exercițiului.

În ceea ce privește *forma sa de prezentare*, în teoria și practica de specialitate sunt rediate două scheme posibile de bilanț: orizontală și verticală, după cum se acordă prioritate unui anumit obiectiv al întocmirii bilanțului raportat la principalii utilizatori de informații contabile.

Astfel:

a) *schema de bilanț orizontală* răspunde necesităților de centralizare și verificare a aplicării partidei duble în contabilitate și corespunde egalității:

$$\text{ACTIVE} = \text{PASIVE}$$

ACTIVE	PASIVE
Active imobilizate	Capitaluri proprii
Active circulante	Provizioane
Cheltuieli în avans	Datorii
	Venituri în avans
TOTAL ACTIVE	TOTAL PASIVE

b) *schema de bilanț verticală* răspunde necesităților de informare externă ale utilizatorilor, în principal proprietarilor și corespunde egalității:

CAPITALURI PROPRII = ACTIVE – DATORII

ACTIVE	
Active imobilizate	
Active circulante	
Cheltuieli în avans	
DATORII	
Datorii curente	
Active curente – Datorii curente	
Total active – Datorii curente	
Datorii pe termen lung	
Provizioane	
Venituri în avans	
CAPITALURI PROPRII =	
Total active – Total datorii	

Bilanțul este întocmit ținându-se seama de toate principiile contabile admise, fie prin aplicarea directă a acestora cu ocazia lucrărilor preliminare elaborării sale (principiul prudenței, independenței, evaluării separate a elementelor de activ și de pasiv), fie prin aplicarea lor pe parcursul exercițiului financiar cu ocazia contabilizării tranzacțiilor și operațiilor economice ale entității.

În continuare este prezentat un exemplu de construcție a unui bilanț adaptat după modelul vertical cerut de reglementările contabile actuale entităților economice (întreprinderi) considerate mari. De menționat că entitățile economice considerate mici și mijlocii întocmesc același bilanț, însă într-o formă simplificată.

Nr. crt.	Grupe, subgrupe și posturi de bilanț	Sold la	
		Începutul exercițiului financiar	Sfârșitul exercițiului financiar
A	ACTIVE IMOBILIZATE	77.000	80.000
I	IMOBILIZARI NECORPORALE		
1	Cheltuieli de constituire		
2	Cheltuieli de dezvoltare		
3	Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare și alte imobilizări necorporale		
4	Fond comercial		
5	Avansuri și imobilizări necorporale în curs de execuție		
II	IMOBILIZARI CORPORALE	77.000	80.000
1	Terenuri și construcții		
2	Instalații tehnice și mașini	77.000	80.000
3	Alte instalații, utilaje și mobilier		
4	Avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție		
III	IMOBILIZĂRI FINANCIARE		

Nr. crt.	Grupe, subgrupe și posturi de bilanț	Sold la	
		Începutul exercițiului financiar	Sfârșitul exercițiului financiar
1	Acțiuni deținute la entitățile afiliate		
2	Împrumuturi acordate entităților afiliate		
3	Interese de participare		
4	Împrumuturi acordate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare		
5	Investiții deținute ca imobilizări		
6	Alte împrumuturi		
B	ACTIVE CIRCULANTE (CURENTE)	68.668	23.100
I	STOCURI	19.525	15.000
1	Materii prime, materiale consumabile	7.000	4.000
2	Producția în curs de execuție		
3	Produse finite și mărfuri	12.525	11.000
4	Avansuri pentru cumpărări de stocuri (nete de TVA)		
II	CREANȚE	1.371	300
1	Creanțe comerciale (inclusiv avansuri pentru lucrări/servicii)	1.371	300
2	Sume de încasat de la entitățile afiliate		
3	Sume de încasat de la entitățile de care compania este legată în virtutea intereselor de participare		
4	Alte creanțe (inclusiv din operații în curs de clarificare și dobânzi de încasat)		
5	Capital subscris și nevărsat		
III	INVESTIȚII PE TERMEN SCURT		
1	Acțiuni deținute la entitățile afiliate		
2	Alte investiții pe termen scurt		
IV	CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI	47.772	7.800
C	CHELTUIELI ÎN AVANS	70	
C	Cheltuieli în avans	70	
D	DATORII CURENTE (care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an)	39.452	23.000
1	Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile		
2	Sume datorate instituțiilor de credit		
3	Avansuri încasate în contul comenzilor		
4	Datorii comerciale - furnizori	25.712	20.000
5	Efecte de comerț de plătit		
6	Sume datorate entităților afiliate		
7	Sume datorate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare		
8	Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și cele privind asigurările sociale	13.740	3.000
E	Active circulante - Datorii curente (Active circulante nete/Datorii curente nete)	29.216	100
F	Total active - Datorii curente	106.286	80.100
G	DATORII PE TERMEN LUNG (care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an)	21.000	24.100

Nr. crt.	Grupe, subgrupe și posturi de bilanț	Sold la	
		Începutul exercițiului financiar	Sfârșitul exercițiului financiar
1	Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni; prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile	21.000	24.100
2	Sume datorate instituțiilor de credit		
3	Avansuri încasate în contul comenzilor		
4	Datorii comerciale - furnizori		
5	Efecte de comerț de plată		
6	Sume datorate entităților afiliate		
7	Sume datorate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare		
8	Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale		
H	PROVIZIOANE		
1	Provizioane pentru pensii și obligații similare;		
2	Provizioane pentru impozite		
3	Alte provizioane		
I	VENITURI ÎN AVANS		
1	Subvenții pentru investiții		
2	Venituri înregistrate în avans		
J	CAPITAL ȘI REZERVE	85.286	56.000
1	Capital (subscris nevărsat/vărsat, patrimoniul regiei)	60.000	40.000
2	Prime de capital	19.000	11.000
3	Rezerve din reevaluare		
4	Rezerve (legale, statutare sau contractuale, reprezentând surplusul realizat din rezerva din reevaluare, alte rezerve)	5.077	5.000
5	Acțiuni proprii	1.209	
6	Profitul sau pierderea reportată	1.286	
7	Profitul sau pierderea exercițiului financiar	1.286	
8	Repartizarea profitului (-)		
	CAPITALURI PROPRII	85.286	56.000

10.3.3. Contul de profit și pierdere

Contul de profit și pierdere este cea de a doua componentă de bază a situațiilor financiare, alături de bilanț, pe care îl completează cu noi informații. Dacă bilanțul este un document de raportare de ordin financiar, reflectând elementele patrimoniale ale entității la sfârșitul exercițiului, contul de profit și pierdere are un sens esențialmente economic, reflectând performanța unității înregistrată pe parcursul exercițiului. Astfel, el descrie activitatea entității într-un trecut recent, reflectă cu claritate situația rezultatului obținut din activitățile sale curente sau întâmplătoare. Din contul de profit și pierdere se poate observa cum o unitate – care desfășoară activități economice – face afaceri și dacă a obținut un profit sau o pierdere⁶. Înainte de a trata contul de profit și pierdere ca și document de raportare financiară periodică trebuie să se pornească de la modul de formare a rezultatului obținut de o unitate patrimonială.

6 Oprean I. și colectiv, *Op. cit.*, pag. 389.

Operațiile și tranzacțiile derulate în cursul exercițiului se diferențiază după influența pe care o au asupra rezultatului exercițiului în:

- operații și tranzacții care nu au influență asupra rezultatului: modificări de volum sau structură a activelor, capitalurilor proprii și datoriilor unei entități (recunoscute în bilanț);
- operații și tranzacții cu influență asupra rezultatului (recunoscute în contul de profit și pierdere).

Astfel, entitatea furnizează bunuri și servicii din care obține venituri și pentru aceasta consumă alte bunuri și servicii, care reprezintă cheltuieli. Traducerea valorică a acestor operații și tranzacții degajă un sold care constituie rezultatul exercițiului, potrivit ecuației:

VENITURI – CHELTUIELI = REZULTAT

De remarcat că, deși rezultatul recunoscut în contul de profit și pierdere este anual, potrivit metodologiei contabile și fiscale din fiecare țară, el poate fi determinat la intervale mai scurte de timp (lună, trimestrul, semestrul).

În ceea ce privește *construcția contului de profit și pierdere*, aceasta se bazează pe rulajele conturilor care reflectă cheltuielile (clasa 6 din planul de conturi) și veniturile (clasa 7 din planul de conturi) din balanța sintetică anuală.

Ca și *structură*, contul de profit și pierdere cuprinde grupe, subgrupe și posturi ale elementelor de cheltuieli și venituri. În raport cu conținutul planului de conturi, un post al contului de profit și pierdere poate să corespundă unei grupe, mai multor grupe, unui cont sau mai multor conturi, în funcție de schema cerută sau recomandată în cadrul fiecărui sistem contabil și în funcție de principiul pragului de semnificație care poate să opereze în acel sistem.

Ordinea posturilor din contul de profit și pierdere nu coincide perfect cu cea a simbolurilor conturilor din planul de conturi datorită necesității regroupării posturilor în rubrici semnificative pentru prezentarea performanței către utilizatorii de informații contabile.

Potrivit reglementărilor contabile actuale specifice entităților economice (întreprinderi), grupele și subgrupele contului de profit și pierdere sunt:

- a) **Grupa rezultatului din exploatare**, care reflectă veniturile și cheltuielile generate de activitățile de bază ale entității, corespunzătoare obiectului ei de activitate.
- b) **Grupa rezultatului financiar**, care reflectă veniturile și cheltuielile provenite din investițiile externe, de natură financiară ale unității, respectiv din costul remunerării resurselor de finanțare obținute în cursul perioadei.
- c) **Grupa rezultatului extraordinar**, care reflectă veniturile și cheltuielile întâmplătoare, accidentale înregistrate într-un exercițiu dat.
- d) **Impozitul pe profit** aferent exercițiului curent.

Astfel, contul de profit și pierdere este un tablou al veniturilor și cheltuielilor unei perioade având ca și sold rezultatul net contabil. Acesta este determinat în cascadă, pe următoarele niveluri: rezultat curent (format din rezultatul din exploatare și cel financiar), rezultat extraordinar și impozitul pe profit. Această separare pe paliere este necesară pentru ca utilizatorii să cunoască incidența unor operații și tranzacții de natură neobișnuită, cu grad mare de anormalitate față de activitățile ordinare sau curente, reproductibile în viitor, respectiv să cunoască incidența regulilor fiscale, derogatorii de la regulile contabile.

Ca *formă de prezentare*, contul de profit și pierdere cuprinde cheltuielile și veniturile aferente exercițiului curent, respectiv celui precedent. Acestea pot fi regrupate într-o schemă orizontală sau verticală. De asemenea, cheltuielile și veniturile cuprinse în grupa rezultatului din exploatare pot fi clasificate după natură sau după destinație. După modul de aranjare a cheltuielilor și veniturilor, schemele contului de profit și pierdere sunt:

a) *Schema orizontală*, care separă cheltuielile de venituri, așa cum au fost ele preluate în contul 121 „Profit sau pierdere”, degajând în final rezultatul net al exercițiului

CHELTUIELI	VENITURI
Cheltuieli pentru exploatare	Venituri din exploatare
Cheltuieli financiare	Venituri financiare
Cheltuieli extraordinare	Venituri extraordinare
Cheltuiala privind impozitul pe profit sau pe venit	
Rezultatul net al exercițiului	

b) *Schema verticală*, care prezintă cheltuielile și veniturile pe paliere ale rezultatului exercițiului, oferind mai multe posibilități de analiză ale soldurilor intermediare de gestiune

Venituri din exploatare
Cheltuieli pentru exploatare
REZULTATUL DIN EXPLOATARE
Venituri financiare
Cheltuieli financiare
REZULTATUL FINANCIAR
Rezultatul curent
Venituri extraordinare
Cheltuieli extraordinare
REZULTATUL EXTRAORDINAR
<i>Cheltuiala cu impozitul pe profit sau pe venit</i>
Rezultatul net al exercițiului

După modul de clasificare a cheltuielilor și veniturilor din exploatare schemele parțiale ale contului de profit și pierdere sunt:

a) *Clasificarea după natură*

<i>Venituri din exploatare</i>
Venituri din vânzări
Variația stocurilor (+, -)
Producția realizată de entitate și capitalizată
Alte venituri
<i>Cheltuieli de exploatare</i>
Cheltuieli cu materialele
Cheltuieli cu serviciile
Cheltuieli cu personalul
Cheltuieli cu deprecierea
Rezultatul din exploatare

b) *Clasificarea după destinație* sau locul de formare, utilă pentru gestiunea entității:

Venituri din vânzări
Costul vânzărilor
<i>Marja brută</i>
Cheltuielile activității de bază
Cheltuielile activităților auxiliare
Cheltuielile indirecte de producție
Cheltuieli de desfacere
Cheltuieli generale de administrație
Alte cheltuieli
Rezultatul din exploatare

Contul de profit și pierdere este întocmit ținându-se seama de toate principiile contabile admise fie prin aplicarea directă a acestora cu ocazia lucrărilor preliminare elaborării sale (principiul prudenței, independenței, necompensării), fie prin aplicarea lor pe parcursul exercițiului financiar cu ocazia contabilizării tranzacțiilor și operațiilor economice ale entității.

În continuare este prezentat un exemplu de construcție a unui cont de profit și pierdere adaptat după modelul vertical, cu clasificarea după natură a elementelor rezultatului de exploatare cerut de reglementările contabile actuale ale entităților economice (întreprinderi) considerate mari. De menționat că unitățile economice considerate mici și mijlocii întocmesc același cont de profit și pierdere, însă într-o formă simplificată.

Nr. crt.	Grupe, subgrupe și posturi ale contului de profit și pierdere	Exercițiul precedent	Exercițiul curent
I	VENITURI DIN EXPLOATARE		20.425
1	Cifra de afaceri netă (Producția vândută + Venituri din vânzarea mărfurilor - Reduceri comerciale acordate + Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete)		7.900
2	Variația stocurilor de produse (Venituri aferente costului producției în curs de execuție)		525
3	Producția realizată de entitate pentru scopurile proprii și capitalizată		
4	Alte venituri din exploatare		12.000
II	CHELTUIELI PENTRU EXPLOATARE		18
1	Cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile (nete de subvenții)		2
2	Alte cheltuieli externe (energie, apa), nete de subvenții		
3	Alte cheltuieli materiale		-
4	Cheltuieli privind mărfurile		3
5	Salarii și indemnizații (nete de subvenții)		8
6	Cheltuieli cu asigurările și protecția socială (inclusiv pensii), nete de subvenții		2
7	Ajustarea valorii imobilizărilor corporale și necorporale (cheltuieli - venituri = pierdere/câștig);		2
8	Ajustarea valorii activelor circulante, inclusiv pierderi din debitori diverși (cheltuieli - venituri = pierdere/câștig);		1
9	Alte cheltuieli de exploatare (prestații externe, impozite/taxe, despăgubiri, donații și pierderea din cedarea activelor), nete de subvenții		
10	Cheltuieli privind dobânzile de refinanțare aferente societăților de leasing		
11	Ajustări privind provizioanele (cheltuieli - venituri = pierdere/câștig).		
A	PROFITUL SAU PIERDEREA din exploatare (I - II)		2
III	VENITURI FINANCIARE		
1	Venituri din interese de participare, din care o parte din care o parte din cadrul entităților afiliate		
2	Venituri din alte investiții financiare și împrumuturi care fac parte din activele imobilizate, din care o parte din cadrul entităților afiliate		
3	Venituri din dobânzi, din care o parte în cadrul entităților afiliate		
4	Alte venituri financiare (inclusiv venituri din diferențe de curs valutar).		
IV	CHELTUIELI FINANCIARE		1
1	Ajustarea valorii imobilizărilor financiare și a investițiilor deținute ca active circulante (cheltuieli - venituri = pierdere/câștig).		
2	Cheltuieli privind dobânzile, din care o parte din cadrul entităților afiliate		1
3	Alte cheltuieli financiare		
B	PROFITUL SAU PIERDEREA FINANCIARĂ (III - IV)		-1
C	PROFITUL SAU PIERDEREA CURENTĂ (A+B)		2
V	VENITURI EXTRAORDINARE		
VI	CHELTUIELI EXTRAORDINARE		

Nr. crt.	Grupe, subgrupe și posturi ale contului de profit și pierdere	Exercițiul precedent	Exercițiul curent
D	PROFITUL SAU PIERDEREA EXTRAORDINARĂ (V - VI)		
E	PROFITUL SAU PIERDEREA BRUT(Ă) (C+D)		2
F	Impozitul pe profit		1
G	Alte impozite nereprezentate la elementele de mai sus		
H	PROFITUL SAU PIERDEREA NET(Ă) a exercițiului financiar (E-F-G)		1

Managementul contabilității agenților economici

După parcurgerea acestui capitol veți fi capabili să înțelegeți:

1. „ciclul contabil” derulat în etape, de la deschiderea conturilor și până la auditarea situațiilor financiare;
2. modul de exercitare a funcției financiar-contabile la nivel de entitate economică;
3. prefigurarea direcțiilor de evoluție (dezvoltare) a contabilității în calitate de știință fundamentală și aplicativă

11.1. Managementul operațional al contabilității

11.1.1. Conceptul de management operațional al contabilității

Prin managementul operațional al contabilității înțelegem parcurgerea unui „ciclul contabil” derulat în etape succesive, de la deschiderea conturilor și până la auditarea situațiilor financiare anuale, de către auditori financiari și/sau cenzori.

Schematic, „ciclul contabil” de prelucrare a informațiilor contabile ar putea fi reprezentat în figura nr. 25:

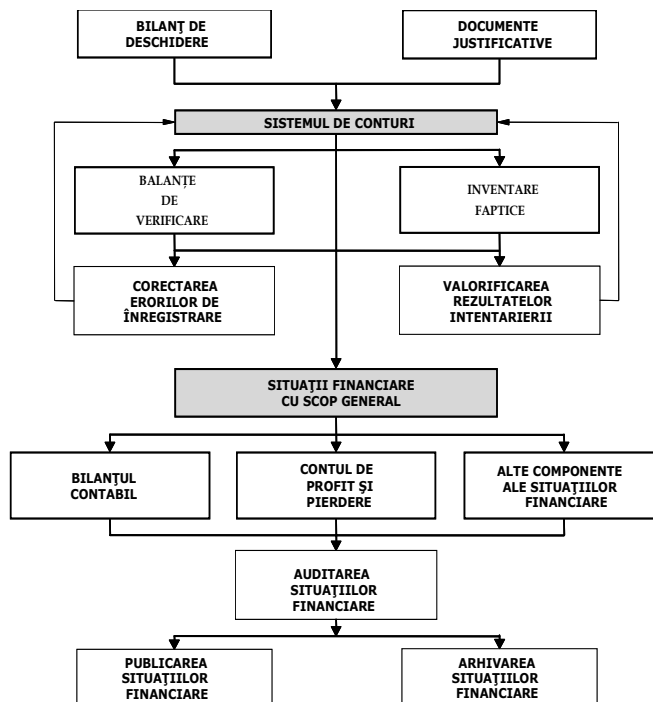


Figura nr.25: Ciclul de prelucrare a informațiilor contabile

11.1.2. Registrele de contabilitate – instrumente utilizate în managementul operațional al contabilității

Registrele contabile sunt instrumente de lucru utilizate în managementul operațional al contabilității, cu ajutorul cărora se înregistrează, cronologic și/sau sistematic, toate tranzacțiile și operațiile economice care afectează resursele economice și rezultatele economico-financiare ale unei entități economice, asigurând furnizarea informațiilor necesare întocmirii și prezentării situațiilor financiare cu scop general. De-a lungul timpului, conținutul și forma de prezentare a registrelor de contabilitate s-a diversificat foarte mult. Totuși, o sistematizare a acestora este posibilă, după cel puțin trei criterii, prezentate în tabelul nr. 7:

Tabelul nr. 7

Criteriul de clasificare	Caracterizarea registrelor de contabilitate rezultate din clasificare
1. După forma de prezentare	<p>– Registre contabile legate, numerotate, semnate și parafate, pe a căror ultimă pagină se menționează destinația, numărul de file, ștampila și semnătura persoanelor în drept. Deși prezintă avantajul că înregistrările efectuate în astfel de registre sunt mai în siguranță, ele sunt tot mai puțin utilizate datorită faptului că la entitățile economice cu un număr mare de operații îngreunează diviziunea muncii, generează risipă de hârtie datorită spațiilor rămase neutilizate la anumite conturi și nu permit informatizarea lucrărilor de contabilitate;</p> <p>– Registre contabile nelegate, care înlătură dezavantajele celor legate, întâlnite de regulă, în două variante:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>fișe volante cu liniatură și rubricatură specială, adaptată necesităților, confecționate, de obicei, dintr-un carton subțire, care înainte de utilizare se numerează și se parafează, în timpul utilizării păstrându-se în cartoteci sau bibliorafuri;</i> • <i>foi volante cu liniatură și rubricatură adecvată necesităților de utilizare confecționate din hârtie obișnuită, care să permită la nevoie înregistrări concomitente prin transcrierea manuală sau computerizată</i>
2. După modalitatea de înregistrare a operațiilor economice	<p>– Registre de contabilitate pentru înregistrări cronologice care servesc la înregistrarea operațiilor economice în ordinea succesiunii lor în timp;</p> <p>– Registre de contabilitate pentru înregistrări sistematice care servesc la înregistrarea operațiilor economice grupat după conținutul și natura lor economică;</p> <p>– Registre de contabilitate combinate care servesc la înregistrarea operațiilor economice într-o formă sistematică, iar în cadrul acestora în ordine cronologică.</p>
3. După conținutul și natura datelor contabile înregistrate	<p>– Registre de contabilitate sintetică care servesc la înregistrarea, centralizarea și generalizarea datelor contabile, privind întreaga activitate a unității economice, necesare întocmirii și prezentării situațiilor financiare anuale;</p> <p>– Registre de contabilitate analitică care servesc la înregistrarea și urmărirea detaliată a diferitelor elemente patrimoniale atât în etalon bănesc, cât și în etaloane cantitative.</p>

Potrivit normelor contabile în vigoare, registrele de contabilitate obligatorii sunt¹: Registrul-Jurnal (cod 14-1-1), Registrul-Inventar (cod 14-1-2) și Cartea Mare (cod 14-1-3).

Registrele de contabilitate se utilizează în strictă concordanță cu destinația acestora și se prezintă în mod ordonat și astfel completate încât să permită, în orice moment, identificarea și controlul operațiunilor contabile efectuate.

Registrele de contabilitate se pot prezenta sub formă de registru, foi volante sau listări informatice, după caz.

Numerotarea paginilor registrelor se va face în ordine crescătoare, iar volumele se vor numerota în ordinea completării lor.

1 *** Norme metodologice de întocmire și a documentelor financiar-contabile aprobate prin OMEF nr.3512/2088, publicate în M.Of. nr. 870/23.12.2008

2. REGISTRUL-INVENTAR (cod 14-1-2) este un document contabil obligatoriu, în care se înregistrează toate elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, grupate în funcție de natura lor, inventariate de unitate, potrivit legii.

Registrul-Inventar se întocmește la înființarea entității economice, cel puțin o dată pe an, pe parcursul funcționării acesteia, cu ocazia fuziunii, divizării sau încetării activității, precum și în alte situații prevăzute de lege pe bază de inventar faptic.

În acest registru se înscriu, într-o formă recapitulativă, elementele inventariate după natura lor, suficient de detaliate pentru a putea justifica conținutul fiecărui post al bilanțului.

Registrul-Inventar se completează pe baza inventarierii faptice a fiecărui cont de activ și de pasiv. Elementele de activ și de pasiv înscrise în Registrul-Inventar au la bază listele de inventariere sau alte documente care justifică conținutul acestora.

În cazul în care inventarierea are loc pe parcursul anului, în Registrul-Inventar se înregistrează soldurile existente la data inventarierii, la care se adaugă rulajele intrărilor și se scad rulajele ieșirilor de la data inventarierii până la data încheierii exercitiului financiar.

Modelul grafic al Registrului-Inventar este prezentată în figura nr.27:

UNITATEA

REGISTRU-INVENTAR

la data de 31 dec.

Nr. pagină.....

Nr. crt.	Recapitularea elementelor inventariate	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Diferențe din evaluare (de înregistrat)	
				Valoarea	Cauze diferențe
0	1	2	3	5	6
CONTUL					
1					
2					

Intocmit,
Verificat,
14-1-2
A4

Figura nr.27: Forma grafică a Registrului-inventar (cod 14-1-2)

Registrul-inventar se arhivează la compartimentul financiar-contabil, împreună cu documentele justificative care au stat la baza întocmirii lui (nu circulă, fiind un document de înregistrare contabilă).

3. REGISTRUL CARTEA MARE este un registrul contabil obligatoriu în care se înregistrează lunar și sistematic, prin regruparea conturilor, mișcarea și existența tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, la un moment dat. Acesta este un document contabil de sinteză și sistematizare și conține simbolurile conturilor debitoare și ale conturilor creditoare corespondente, rulajul debitor și creditor, precum și soldul contului pentru fiecare lună a anului curent. Registrul Cartea Mare poate conține câte o filă pentru fiecare cont sintetic utilizat de entitate. Cartea Mare stă la baza întocmirii balanței de verificare.

Registrul Cartea Mare poate fi înlocuit cu Fișa de cont pentru operațiuni diverse.

Editarea Cărții Mari se va efectua numai la cererea organelor de control sau în funcție de necesitățile proprii.

Modelul grafic al Registrului Cartea Mare (cod 14-1-3) este prezentat în figura nr.28.

(Unitatea)

CARTEA MARE

Semnificația coloanei A din tabelul de mai jos este următoarea:

A – Cont

Jurnal

CONTUL _____															
Lunile	CONTURI CORESPONDENTE CREDITOARE											Total rulaj debitor	Total rulaj creditor	Sold	
	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	La 1 ianuarie (anul)		Debitor	Creditor
Ianuarie															
Februarie															
Martie															
TOTAL tr. I															
Aprilie															
Mai															
Iunie															
TOTAL tr. I + II															
Iulie															
August															
Septembrie															
Total. Tr.I+II+III															
Octombrie															
Noiembrie															
Decembrie															
Total general (I – IV)															

14-1-3

Întocmit,

Verificat,

Figura nr.28: Forma grafică a Registrului Cartea Mare (cod 14-1-3)

Rolul principal al Registrului Cartea Mare îl constituie sistematizarea și structurarea rulajelor fiecărui cont utilizat pe conturi corespondente, fiind un instrument de verificare a înregistrărilor contabile efectuate și o sursă pentru furnizarea de date necesare analizei economice și financiare a activității entității economice.

În funcție de modalitatea practică în care se realizează sistematizarea și structurarea rulajelor fiecărui cont pe conturi corespondente, Registrul Cartea Mare este tipărit în două versiuni:

3.1. **Registrul Cartea Mare (cod 14-1-3, format A3)**, tipărit pe ambele fețe, în foi volante, a cărui formă grafică este prezentată în figura nr.29.

Acest model grafic al Registrului cartea-mare este utilizabil de către entitățile economice care utilizează forma de înregistrare contabilă „pe jurnale”. Entitățile economice care utilizează forma de înregistrare contabilă „maestru-șah” vor utiliza modelul grafic al Registrului Cartea Mare (cod 14-1-3/a), prezentat în figura nr.29.

CARTEA MARE (ȘAH)

Denumirea contului

— — — —

Simbol cont	Debit	Pagina
	Credit	

Nr. articol din registrul jurnal	Data operației 199...	Suma	CONTURI CORESPONDENTE					

14-1-3/a

Figura nr.29: Forma grafică a Registrului Cartea Mare (cod 14-1-3/a)

Registrul Cartea Mare, fiind un document sintetic de înregistrare contabilă, nu circulă, ci se arhivează, în baza de date, a compartimentului financiar-contabil.

*

* *

Registrul-jurnal, Registrul-inventar și Registrul Cartea Mare se păstrează în unitate timp de 10 ani de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia au fost întocmite, iar în caz de pierdere, sustragere sau distrugere, trebuie reconstituite în termen de maximum 30 de zile de la consstatate.

11.1.3. Formele de înregistrare în contabilitate – „tehnologii” utilizate în managementul operațional al contabilității

Ciclul de prelucrare a datelor contabile poate îmbrăca forme practice diferite în funcție de concepția care stă la baza organizării și derulării etapelor de lucru succesive, pe de o parte, și a instrumentelor de lucru folosite, pe de altă parte.

Reglementar, „Formele de înregistrare în contabilitate reprezintă sistemul de registre, formulare și documente contabile corelate între ele, care servesc la înregistrarea

cronologică și sistematică în contabilitate a operațiunilor economico-financiare efectuate pe parcursul exercițiului financiar.”³

Doctrina contabilă operează în acest context cu noțiuni diferite ca și conținut și sferă de cuprindere, cum ar fi:

1. Sistem de contabilitate⁴, noțiune cu o sferă de cuprindere largă, vizând pe lângă lucrările desfășurate în etapele succesive de realizare a ciclului de prelucrare a datelor contabile și teoriile contabilității ca disciplină științifică.
2. Formă de înregistrare sau evidență contabilă⁵, noțiune cu o sferă de cuprindere restrânsă, care pune accentul doar pe tehnica de debitare și creditare a conturilor, nerefectând întregul complex de activități și instrumente folosite în derularea muncii în contabilitate.
3. Formă de contabilitate sau de tehnică contabilă⁶, noțiune considerată ca fiind cea mai adecvată, exprimând deopotrivă modul de organizare a ciclului de prelucrare a datelor contabile, precum și sistemul de formulare contabile corelate între ele care servesc acestui scop.

În concluzie, optăm pentru noțiunea de „formă de contabilitate” și considerăm că prin aceasta trebuie să se înțeleagă: modalitatea concretă de prelucrare a datelor în ciclul contabil, folosind un sistem corelat de formulare și registre contabile, în scopul „producției” de situații financiare cu scop general respectiv, bilanțul contabil; contul de profit și pierdere și celelalte componente ale acestora.

„Formele de contabilitate” se deosebesc prin modul de prelucrare a datelor și prin structura registrelor folosite pentru înregistrarea cronologică și sistematică.”⁷

De-a lungul timpului s-au cristalizat o multitudine de forme de contabilitate, dar în esență toate se bazează pe un flux de reporturi între diferite documente și registre de contabilitate care este prezentat schematic în figura nr.30:

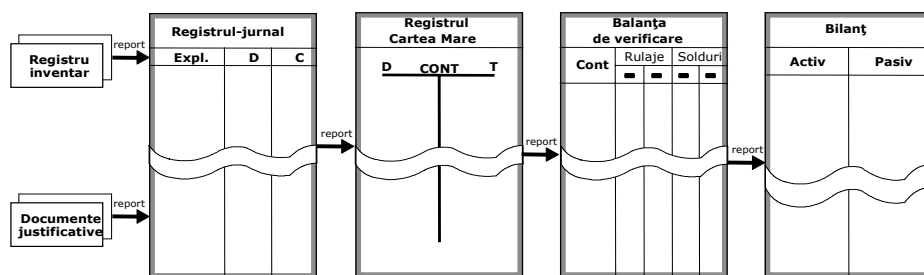


Figura nr.30: Fluxul de reporturi în cadrul unei forme de contabilitate

3 ***Normele metodologice, citate, pct.13.

4 *** *Contabilitate generală* (colectiv autori), Editura Didactică și Pedagogică, București, 1972, p. 229.

5 *** *Bazele contabilității* (colectiv autori), Editura Didactică și Pedagogică, București, 1976, pag. 239. Ristea M. și colab., *Contabilitate*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 1980, pag. 103.

6 Demetrescu C.G. și colab., *Contabilitate – știință fundamentală și aplicativă*, Editura Scrisul Românesc, Craiova, 1979, pag. 340 și urm. Epuran M., Băbăiță V., *Bazele contabilității*, Editura de Vest, Timișoara, 1994, pag. 221 și urm. Bojian O., *Bazele contabilității*, Intergraph, București, 1995, pag. 369 și urm.

7 Epuran M., Băbăiță V., *Op. cit.*, p. 222.

Practica contabilă a „cristalizat”, iar doctrina contabilă a „teoretizat” două forme de contabilitate: 1) forma de contabilitate „pe jurnale” și 2) forma de contabilitate „maestru-șah”, care pot fi calificate drept forme clasice de contabilitate, în cadrul cărora și/sau alături de care se impun, tot mai mult, „soft-urile informatice de contabilitate”.

11.1.3.1. Forma de înregistrare contabilă „pe jurnale”

Această formă de contabilitate constă în folosirea jurnalelor multiple pentru înregistrarea cronologică și sistematică în creditul conturilor dezvoltat pe conturi corespundente debitoare.

Caracteristica esențială a formei de înregistrare în contabilitate „pe jurnale” este înregistrarea succesivă a informațiilor financiar-contabile, mai întâi cronologic în Registrul-jurnal (cod 14-1-1) și apoi sistematic în Registrul Cartea Mare (cod 14-1-3).

O altă caracteristică principală a formei de înregistrare în contabilitate „pe jurnale” constă în sistematizarea intermediară a informațiilor contabile înregistrate în Registrul-jurnal (cod 14-1-1) în „Jurnale-situații privind operațiile contabile” adaptate conținutului și specificului principalelor categorii de operații economico-financiare, cum ar fi⁸:

- a) Jurnal privind operațiunile de casă și bancă (cod 14-6-5)
- b) Jurnal privind decontările cu furnizorii (cod 14-6-6)
- c) Situația încasării-achitării facturilor (cod 14-6-7)
- d) Jurnal privind consumurile și alte ieșiri de stocuri (cod 14-6-8)
- e) Jurnal privind salariile și contribuția la asigurările sociale, protecția socială și asigurările de sănătate (cod 14-6-10)
- f) Jurnal privind operațiuni diverse (cod 14-6-17)

Lunar, sau la altă perioadă prevăzută de lege, în fiecare jurnal auxiliar se stabilesc totalurile sumelor debitoare sau creditoare înregistrate în cursul lunii (perioadei), totaluri care se înscriu în Registrul-jurnal.

Contabilitatea analitică se poate ține fie direct pe aceste jurnale (pentru unele conturi), fie cu ajutorul altor formulare tipizate comune (fișa de cont analitic pentru valori materiale, fișa de cont pentru operațiuni diverse etc.) sau specifice, folosite în acest scop.

Pentru unele conturi, pe lângă jurnalul privind operațiunile de credit se întocmește și situația privind operațiunile de debit.

Înregistrările în jurnale se fac în mod cronologic în tot cursul lunii (perioadei) sau numai la sfârșitul lunii (perioadei), fie direct pe baza documentelor justificative, fie pe baza documentelor centralizatoare întocmite pentru operațiunile aferente lunii (perioadei) respective, care sunt consemnate cronologic în acestea.

Cartea Mare (cod 14-1-3) este documentul de sistematizare contabilă care cuprinde toate conturile sintetice și reflectă existența și mișcarea tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, la un moment dat.

8 *** Forma grafică a acestor „jurnale” se găsește în anexa nr.2 la O.M.E.F. nr.3512/2008, publicat în M. Of. nr. 870/bis din 23.12.2008

Cartea Mare servește la stabilirea rulajelor lunare și a soldurilor conturilor sintetice și stă la baza întocmirii balanței de verificare a conturilor sintetice.

Pentru stabilirea rulajelor, se preia în Cartea Mare rulajul creditor din jurnalul contului respectiv, iar rulajul debitor se stabilește prin totalizarea sumelor preluate din coloanele de conturi corespondente ale jurnalelor.

Soldul debitor sau creditor al fiecărui cont se stabilește în funcție de rulajele debitoare și creditoare ale contului respectiv, ținându-se seama de soldul de la începutul anului, care se înscrie pe rândul destinat în acest scop.

Balanța de verificare este documentul contabil utilizat pentru verificarea exactității înregistrărilor contabile și controlul concordanței dintre contabilitatea sintetică și cea analitică, precum și principalul instrument pe baza căruia se întocmesc situațiile financiare anuale.

Balanța de verificare a conturilor sintetice, precum și balanțele de verificare ale conturilor analitice se întocmesc cel puțin anual, la încheierea exercițiului financiar sau la termenele de întocmire a situațiilor financiare periodice, la alte perioade prevăzute de actele normative în vigoare, și ori de câte ori se consideră necesar.

Sintetizată, tehnica de lucru în cadrul formei de contabilitate pe jurnale constă în parcurgerea următoarelor etape:

a) Înregistrarea cronologică pe bază de documente justificative și/sau inventarieri factice a operațiilor economice în „Registrele-jurnal auxiliare (cumpărări, vânzări, trezorerie, operații diverse etc.)”.

b) Întocmirea lunară a „Registrului Cartea Mare” cod 14-1-3 în care, pe fila deschisă pentru fiecare cont se preia:

b.1) într-o singură sumă rulajul creditor din „Jurnalul” contului respectiv, fără defalcare pe conturi corespondente debitoare;

b.2) sumele parțiale cu care contul respectiv a fost debitat în diferite „Jurnale” ale celorlalte conturi corespondente, astfel încât prin însumare să se formeze rulajul debitor cu defalcare pe conturi corespondente creditoare.

În urma acestor preluări se poate stabili soldul final debitor sau creditor pentru fiecare cont utilizat, în funcție de rulajele debitoare sau creditoare ale contului respectiv și de soldul său inițial înscris pe un rând distinct destinat acestui scop.

Schema bloc a fluxului de prelucrare a informațiilor contabile în cadrul formei de înregistrare „pe jurnale” este prezentată în figura nr. 31.

Documentele reprezentative ale acestei forme de contabilitate sunt „Jurnalele” deschise pentru creditul fiecărui cont, astfel construite încât creditul fiecărui cont utilizat se află într-un singur jurnal de unde se reportează lunar, într-o singură poziție, în „Registrul Cartea Mare” (cod 14-1-3). Debitul fiecărui cont utilizat se regăsește în „Jurnalele-situații” ale diferitelor conturi creditoare cu care are corespondență din care se preiau în coloane distincte din „Registrul Cartea Mare” (cod 14-1-3), astfel încât prin însumarea acestora se formează, pentru fiecare cont utilizat, rulajul debitor.

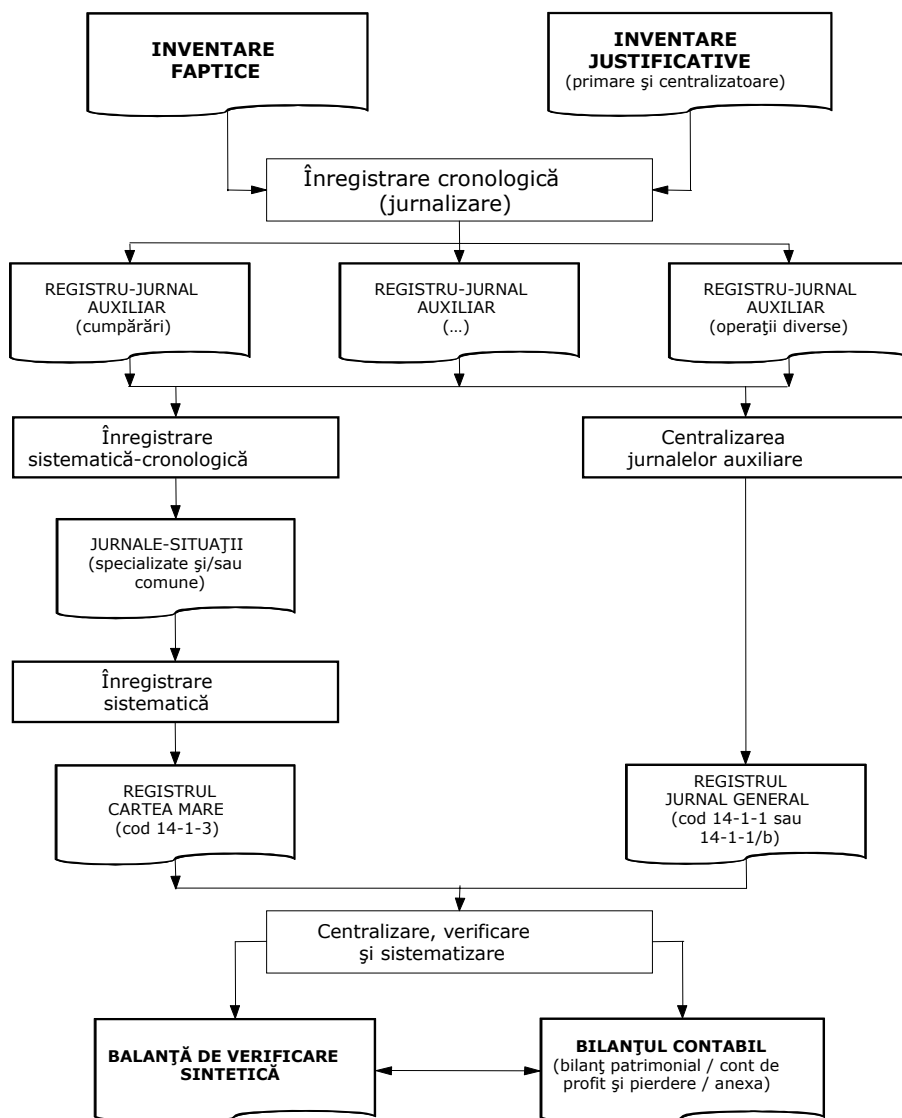


Figura nr.31: Fluxul de reporturi în cazul utilizării jurnalelor multiple (auxiliare)

Astfel, în „Registrul Cartea Mare” (cod 14-1-3) comparând rulajele debitoare cu cele creditoare și ținând seama de eventualele solduri precedente, se pot stabili lunar soldurile finale ale tuturor conturilor sintetice utilizate.

În cadrul firmelor mici și mijlocii în care întreaga contabilitate se conduce de către o singură persoană „Registrele-jurnal auxiliare” pot fi suprimate, utilizându-se doar „Registrul-jurnal unic” (cod 14-1-1), caz în care schema „bloc” de prelucrare a informațiilor contabile specifică formei de contabilitate „pe jurnale” este prezentată în figura nr. 32:

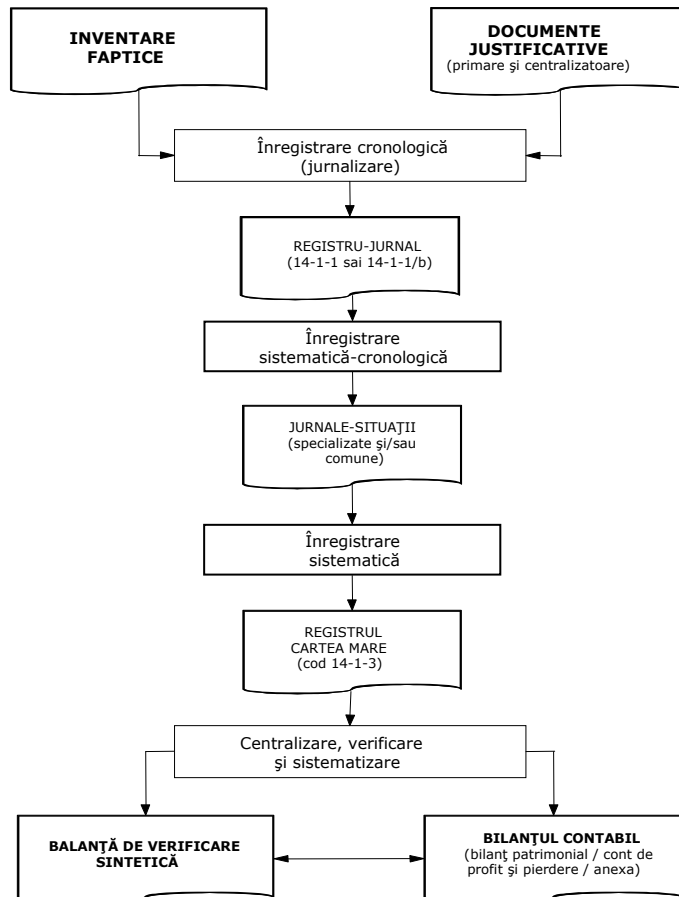


Figura nr.32: Fluxul de reporturi în cazul utilizării „Registrului-jurnal unic”

Contabilitatea „pe jurnale” cu „Registru-jurnal unic” prezintă o serie de inconveniente, cum ar fi:

- ⇒ înregistrarea cronologică în „Registru-jurnal unic” este greoaie, nepermițând diviziunea muncii în contabilitate;
- ⇒ apar frecvente înregistrări repetate, respectiv articole sau formule contabile identice;
- ⇒ controlul operațiilor înregistrate este dificil, eventualele erori putând fi detectate numai cu ajutorul balanței de verificare, fără a exista posibilitatea unei localizări facile.

11.1.3.2. Forma de contabilitate „maestru-șah”

Caracteristica de bază a formei de contabilitate maestru-șah este reportarea cronologică a tuturor sumelor din „Registrele-jurnal auxiliare” sau din „Registru-jurnal unic” în fișele sintetice „cartea-mare (șah)” (cod 14-1-3/a) deschise separat pentru debitul, și separat pentru creditul fiecărui cont utilizat cu defalcare pe conturi corespondente. Tehnica de lucru în cadrul formei de înregistrare contabilă „maestru-șah” presupune parcurgerea următoarelor etape de lucru:

a) Deschiderea, la începutul exercițiului financiar a fișelor: Cartea Mare șah debitoare și Cartea Mare șah creditoare.

În aceste fișe se înregistrează pe primul rând (în coloana „Suma”) soldul inițial, pe baza balanței de verificare încheiată la finele exercițiului financiar precedent.

b) Preluarea din „Registrele-jurnal auxiliare” sau din „Registrul-jurnal unic” a rulajelor fiecărui cont utilizat în fiecare articol contabil (formulă contabilă) redactat în „Registrul-jurnal” cu defalcare pe conturi corespondente debitoare sau creditoare, după caz.

c) Lunar și cumulat de la începutul anului se adăunează pe verticală sumele pe conturi corespondente care, adunate pe orizontală, trebuie să fie egale cu totalul sumelor din coloana „Suma” adunată pe verticală. Întocmite în această manieră, „fișele” Cartea Mare debitoare și creditoare stau la baza întocmirii balanței de verificare sintetice și a situațiilor financiare anuale.

Fluxul de reporturi în cadrul forme de contabilitate MAESTRU-ȘAH este prezentat în figura nr.33.

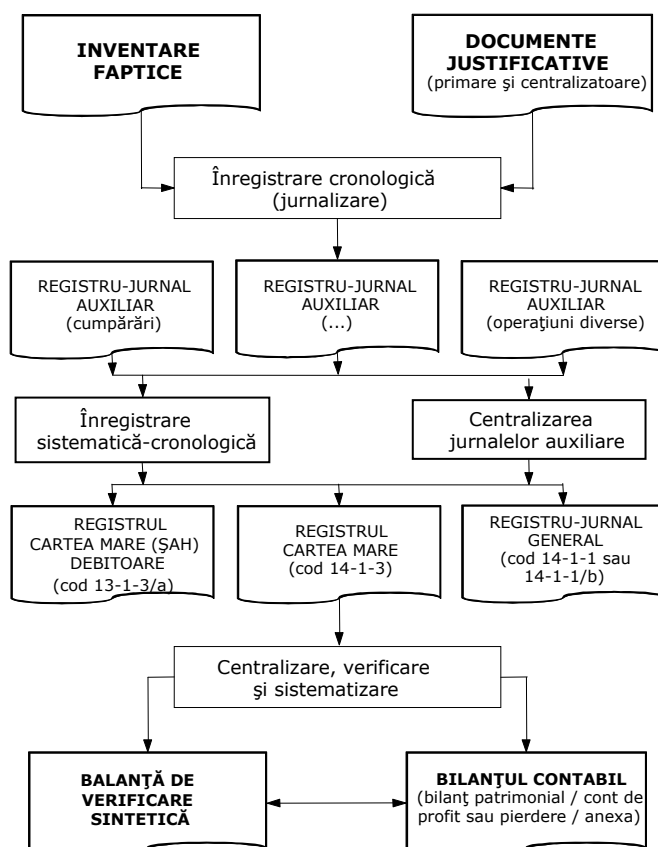


Figura nr.33: Fluxul de reporturi în cadrul forme de contabilitate „maestru-șah”

Și în cadrul acestei forme de contabilitate la entitățile economice mici și mijlocii la care nu se impune divizarea muncii de contabilitate, „Registrele-jurnal auxiliare” pot fi înlocuite cu „Registrul-jurnal unic”.

11.1.3.3. Forme de contabilitate „computerizată”

Se apreciază că alegerea formei de contabilitate „este puternic determinată de obligația entității de a ține un jurnal, care nu permite întotdeauna utilizarea cât mai eficientă a materialelor informatice și, mai ales, a microcalculatoarelor. Se poate spera că legislația (contabilă – n.n.) va evolua spre a permite o organizare a contabilității întreprinderilor care să fie cât mai aproape de aceea a unei bănci de date”⁹. De altfel, se apreciază că „istoria dezvoltării și perfecționării contabilității este istoria formelor de înregistrare contabilă, în cadrul cărora alături de concepția de înregistrare și registrele folosite, mijloacele tehnice de înregistrare au avut și au un rol deosebit”¹⁰.

În funcție de maniera de organizare a înregistrării și prelucrării computerizate a datelor în cadrul ciclului contabil în vederea realizării diferitelor categorii de registre contabile respectiv cronologice și sistematice, sintetice și analitice, pot fi identificate trei tipuri de prelucrări computerizate a informațiilor financiar-contabile și anume: 1) prelucrarea paralelă, 2) prelucrarea succesivă și 3) prelucrarea integrată.

1) **Prelucrarea paralelă** în cadrul căreia, pornind de la introducerea datelor în sistem, pe baza „Notei de contabilitate”, softurile (programele) informatice definitivează prelucrarea acestora în fluxuri informaționale paralele, care asigură obținerea concomitentă atât a evidențelor cronologice și sistematice cât și a celor sintetice și analitice. Schematic, prelucrarea paralelă a informațiilor financiar-contabile este ilustrată în figura nr.34:

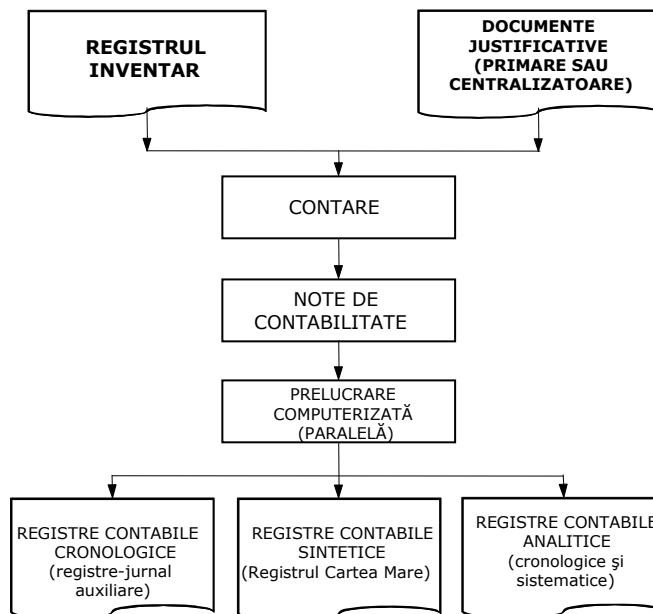


Figura nr.34: Prelucrarea paralelă a informațiilor financiar-contabile

9 Colasse B., *Contrabilitate generală, traducere de Tabără N., ediția a IV-a, Editura Moldova, Iași, 1995*, pag. 156.

10 Baci A., Matîș D., *Bazele contabilității*, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2001, pag. 369.

2) **Prelucrarea succesivă** în cadrul căreia softurile informatice asigură transformarea înregistrărilor cronologice și respectiv, analitice, în surse de date pentru validarea înregistrărilor sistematice și, respectiv sintetice. Schematic, prelucrarea succesivă a informațiilor financiar-contabile este ilustrată în figura nr.35.

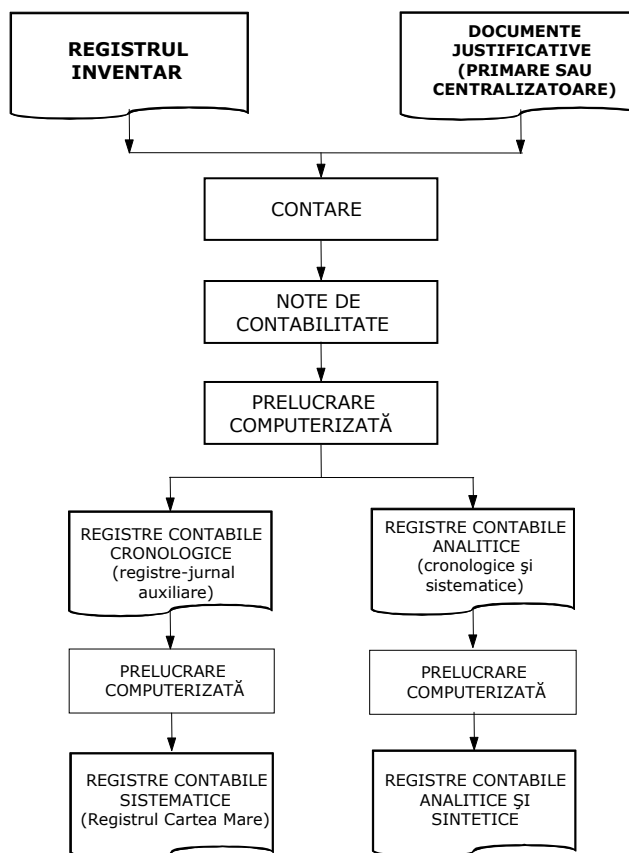


Figura nr.35: Prelucrarea succesivă a informațiilor financiar-contabile

3) **Prelucrarea integrată** în cadrul căreia categoriile perechi de înregistrări: cronologico-sistematică; sintetico-analitică și sintetico-sistematică (analitică și cronologică) se realizează concomitent prin transcopiere. Schematic, prelucrarea integrată a informațiilor financiar-contabile este ilustrată în figura nr. 36:

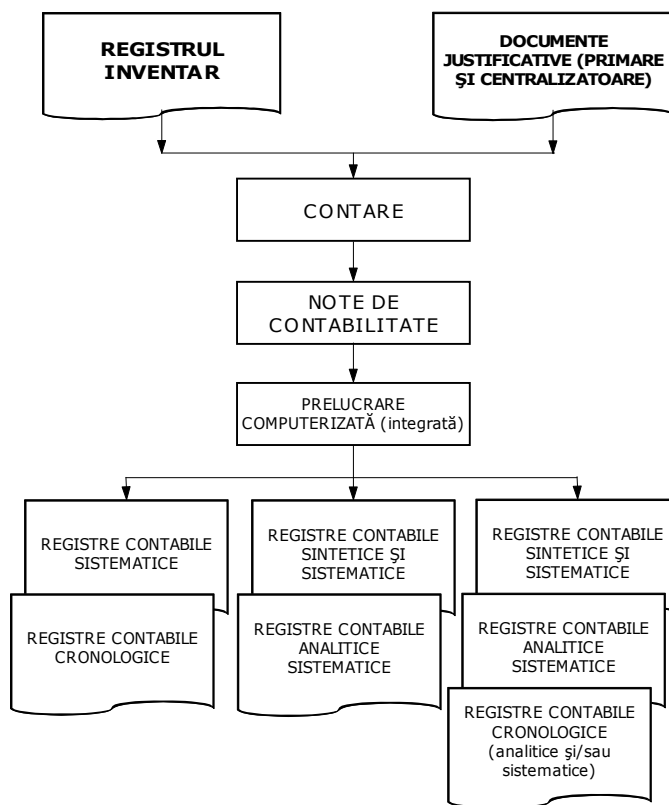


Figura nr.36: Prelucrarea integrată a informațiilor financiar-contabile

*
* *

În prezent, tot mai multe firme de informatică sunt preocupate de elaborarea și difuzarea pe un segment de piață individualizat a unor softuri (programe informatice) utilizabile pe orice tip de calculatoare, atât în versiuni monopost, cât și în versiuni rețea. Principala problemă care se ridică actualmente legat de aceste softuri este „standardizarea”, astfel încât utilizarea acestora să asigure respectarea conținutului de informații și al modelelor de registre de contabilitate și de formulare tipizate comune privind activitatea financiar-contabilă prezentate de normele dreptului contabil în vigoare.

Computerizarea contabilității, promovată mai mult de informaticieni decât de profesioniștii contabili, se „îndepărtează” tot mai mult de contabilitatea tradițională și se „apropie de o contabilitate de evenimente integrată într-o bază de date concepută potrivit schemei¹¹ prezentate în figura nr.37:

11 *** Schemă preluată după Colasse B., *Op. cit.*, pag. 159. Concepția unei contabilități de evenimente aparține americanului Georges H. Sarter în „Events” (Approach to basic accounting theory, în *The accounting review*, january, 1969, pag. 12-19).

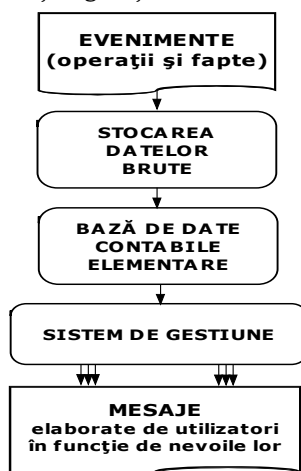


Figura nr.37: Contabilitatea de evenimente

Potrivit opiniei lui Bernard Colasse această concepție îndrăznească a contabilității integrate într-o bază de date se lovește atât de probleme teoretice, cât și practice. Mai întâi, trebuie convenit definirea criteriului care permite introducerea sau excluderea unei informații din bază. Această problemă este foarte delicată și cu greu vedem cum ar putea să fie rezolvată fără să fi făcut, paradoxal, referință la nevoile utilizatorilor. Pe de altă parte, se pune problema organizării și gestionării interne a bazei de date care trebuie într-adevăr ca ea să fie accesibilă aproape simultan pentru toți utilizatorii de informații contabile. Totuși, specialiștii propun deja mai multe modele de structurare a datelor care satisfac aceste condiții de utilizare. În final, rolul contabilului este profund modificat de vreme ce este într-un fel „eliberat” de sesizarea informației. Lui îi rămâne să conceapă programe de prelucrare care, alimentate de către bază, elaborează mesaje obligatorii sau dorite de utilizatori. Să nu uităm, contabilitatea este un sistem social de informare: contabilul contează (socotește) pentru a da socoteală, ceea ce îi angajează responsabilitatea. Se poate crede că problemele pe care le-am evocat vor întârzia mult integrarea contabilității într-o bază de date.”¹²

11.1.3.4. Criterii minimale ale „soft-urilor” informatice utilizabile în managementul operațional al contabilității

„Soft-urile” informatice utilizabile în managementul operațional al contabilității¹³ trebuie să asigure prelucrarea datelor înregistrate în contabilitate în conformitate cu normele contabile aplicabile, controlul și păstrarea acestora pe suporturi electronice. Ele trebuie să răspundă următoarelor criterii considerate minimale:

1. să asigure concordanța strictă a rezultatului prelucrărilor informatice cu prevederile actelor normative care le reglementează;
2. să precizeze tipul de suport care asigură prelucrarea datelor în condiții de siguranță;

12 Colasse B., *Op. cit.*, pag. 159-160.

13 ***Normele metodologice, citate, aprobate prin O.M.E.F. nr.3512/2008.

3. fiecare dată înregistrată în contabilitate trebuie să se regăsească în conținutul unui document, la care să poată avea acces atât beneficiarii, cât și organele de control;
4. să asigure listele operațiunilor efectuate în contabilitate pe bază de documente justificative care să fie numerotate în ordine cronologică, interzicându-se înserări, intercalări, precum și orice eliminări sau adăugări ulterioare;
5. să asigure reluarea automată în calcul a soldurilor conturilor obținute anterior;
6. să asigure conservarea datelor pe o perioadă de timp care să respecte prevederile Legii contabilității nr.82/1991, republicată;
7. să precizeze procedurile și suportul electronic extern de arhivare a produselor-program, a datelor introduse, a situațiilor financiare sau a altor documente, cu posibilitatea de reintegrare în sistem a datelor arhivate;
8. să nu permită înserări, modificări sau eliminări de date pentru o perioadă închisă;
9. să asigure următoarele elemente constitutive ale înregistrărilor contabile: data efectuării înregistrării contabile a operațiunii; jurnalul de origine în care se regăsesc înregistrările contabile; numărul documentului justificativ sau contabil (atribuit de emitent);
10. să asigure confidențialitatea și protecția informațiilor și a programelor prin parole, cod de identificare pentru accesul la informații, copii de siguranță pentru programe și informații;
11. să asigure listări clare, inteligibile și complete, care să conțină următoarele elemente de identificare, în antet sau pe fiecare pagină, după caz: tipul documentului sau al situației; denumirea unității; perioada la care se referă informația; datarea listărilor; paginarea cronologică; precizarea programului informatic și a versiunii utilizate;
12. să asigure listarea ansamblului de situații financiare și documente de sinteză necesare conducerii operative a unității;
13. să asigure respectarea conținutului de informații prevăzut pentru formulare;
14. să permită, în orice moment, reconstituirea conținutului conturilor, listelor și informațiilor supuse verificării; toate soldurile conturilor trebuie să fie rezultatul unei liste de înregistrări și al unui sold anterior al aceluși cont; fiecare înregistrare trebuie să aibă la bază elemente de identificare a datelor supuse prelucrării;
15. să nu permită: deschiderea a două conturi cu același simbol; modificarea simbolului de cont în cazul în care au fost înregistrate date în acel cont; suprimarea unui cont în cursul exercițiului financiar curent sau aferent exercițiului financiar precedent, dacă acesta conține înregistrări sau sold; editarea a două sau a mai multor documente de același tip, cu același număr și conținut diferit de informații;
16. să permită suprimarea unui cont care nu are înregistrări pe parcursul a cel puțin doi ani (exerciții financiare), în mod automat sau manual;
17. să prevadă în documentația produsului informatic modul de organizare și tipul sistemului de prelucrare; monopost sau multipost; monosocietate sau multisocietate; rețea de calculatoare; portabilitatea fișierelor de date;
18. să precizeze tipul de organizare pentru culegerea datelor: preluări pe loturi cu control ulterior, preluări în timp real cu efectuarea controlului imediat, combinarea celor două tipuri;

19. să permită culegerea unui număr nelimitat de înregistrări pentru operațiunile contabile;

20. să posede documentația tehnică de utilizare a programelor informatice necesară exploatarei optime a acestora și să respecte reglementările în vigoare cu privire la securitatea datelor și fiabilitatea sistemului informatic de prelucrare automată a datelor.

Cei care concep programe informatice au obligația de a prevedea, prin contractele de livrare a programelor informatice, clauze privind întreținerea și adaptarea produselor livrate, precum și clauze privind eliminarea posibilităților de modificare a procedurilor de prelucrare automată a datelor de către utilizatori.

Unitățile de informatică sau persoanele care efectuează lucrări cu ajutorul sistemului informatic de prelucrare automată a datelor poartă răspunderea prelucrării cu exactitate a informațiilor din documente, iar beneficiarii răspund pentru exactitatea și realitatea datelor pe care le transmit pentru prelucrare.

Utilizatorii de programe informatice au obligația:

a) să se asigure de prezentarea documentației, a surselor în diferite versiuni ale produsului-program, în cazul dispariției prestatorului de servicii sau a distribuitorului de produse-program;

b) să organizeze salvarea și arhivarea datelor, programelor sau produselor de prelucrare, astfel încât informațiile să poată fi reprocesate ulterior prin același lanț informatic și în condițiile de exploatare reconstituite;

c) să dețină la sediul său, pe perioada neprescrisă, manualul de utilizare complet și actualizat al fiecărui produs-program utilizat. Pe perioadă neprescrisă se va organiza o gestiune a versiunilor, modificărilor, corecturilor și schimbărilor de sistem informatic, produse-program și sistem de calcul.

Dacă unitatea, în cursul acestei perioade, a schimbat sistemul de calcul, respectiv de prelucrare a datelor, trebuie să se efectueze o reconciliere între datele arhivate și versiunile noi ale produselor-program și ale echipamentelor de calcul.

Arhivele pe suport electronic trebuie „împrospătate” periodic pentru a ne asigura de accesibilitatea, respectiv, lizibilitatea acestora.

Responsabilitățile ce revin personalului unității cu privire la utilizarea sistemului informatic de prelucrare automată a datelor se stabilesc prin regulamente interne.

Registrele, jurnalele și alte documente financiar-contabile, care se arhivează pe suport WORM (Write Once Read Many), să fie semnate de persoana care le întocmește, în conformitate cu prevederile Legii nr. 455/2001 privind semnătura electronică.

Trebuie, de asemenea, să existe un plan de securitate al sistemului informatic, cuprinzând măsurile tehnice și organizatorice care să asigure următoarele cerințe minime:

a) confidențialitatea și integritatea comunicațiilor;

b) confidențialitatea și nonrepudierea tranzacțiilor;

c) confidențialitatea și integritatea datelor;

d) împiedicarea, detectarea și monitorizarea accesului neautorizat în sistem;

e) restaurarea informațiilor gestionate de sistem în cazul unor calamități naturale, evenimente imprevizibile, prin:

e₁) arhivarea datelor utilizând tehnologia WORM (Write Once Read Many), care să permită inscripționarea o singură dată și accesarea ori de câte ori este nevoie a informațiilor stocate;

e₂) înregistrarea datelor din documentele financiar-contabile în timp real, în alt sistem de calcul, cu aceleași caracteristici, care să fie amplasat într-o altă locație.

Utilizarea softurilor informatice contabile trebuie să asigure listarea tuturor documentelor financiar-contabile solicitate de organele de control.

11.2. Managementul funcțional al contabilității

11.2.1. Conceptul de management funcțional al contabilității

Prin managementul funcțional al contabilității înțelegem definitivarea și exercitarea funcției financiar-contabile a unei entități economice. Aceasta necesită rezolvarea următoarelor probleme: elaborarea normelor generale și unitare de organizare a contabilității; stabilirea verigilor unde se organizează contabilitatea; organizarea sectorului financiar-contabil pe compartimente și funcții și repartizarea personalului; alegerea formei de contabilitate cea mai corespunzătoare, a metodelor de evidență și evaluare a elementelor patrimoniale, a principiilor și factorilor care o influențează.”¹⁴

La nivelul entităților economice, managementul funcțional al contabilității presupune rezolvarea, cel puțin, a următoarelor probleme:

- a) delimitarea entităților economice obligate, prin lege, să-și organizeze și să-și conducă o contabilitate proprie;
- b) precizarea modalității de efectuare a lucrărilor de contabilitate și a personalului abilitat să le execute;
- c) stabilirea atribuțiilor compartimentelor funcționale în cadrul cărora urmează să se execute lucrările de contabilitate.

11.2.2. Modalitățile de exercitare a managementului funcțional al contabilității

Răspunderea pentru corecta organizare și conducere a unei contabilități proprii revine administratorului, ordonatorului de credite bugetare sau altei persoane care are obligația legală sau statutară de gestionare a patrimoniului entității.

Lucrările de contabilitate pot fi executate în două modalități:

- a) Prin compartimente funcționale proprii, din structura organizatorică a entității obligate să-și organizeze și să-și conducă contabilitatea proprie, aflate sub coordonarea directă a unui director financiar-contabil, contabil-șef sau altă persoană împuternicită prin contractul individual de muncă, să îndeplinească această funcție; persoane care trebuie să aibă studii economice superioare.

Se practică, de regulă, de către agenții economici care au un volum de lucrări de contabilitate care justifică organizarea execuției acestora, prin compartimente func-

14 Epuran M., Băbăiță V., *Bazele contabilității*, Editura de Vest, Timișoara, 1994, pag. 238.

ționale proprii. Personalul executant, încadrat în aceste compartimente, trebuie să aibă studii economice medii sau superioare.

În astfel de cazuri, de organizarea și conducerea corectă a contabilității răspunde directorul financiar-contabil, contabilul șef sau persoana care are sarcini exprese de serviciu în acest sens.

b) Prin apelarea la serviciile persoanelor fizice sau juridice autorizate, respectiv contabili autorizați, experți contabili sau societăți comerciale de expertiză și consultanță contabilă. Relațiile dintre aceste persoane fizice și juridice autorizate¹⁵ să execute lucrări de contabilitate și entitățile beneficiare se stabilesc, de regulă, prin contract scris. Lucrările de contabilitate executate în astfel de condiții trebuie să poarte semnătura contabilului autorizat, expertului contabil, respectiv ștampila și semnăturile autorizate ale societăților comerciale de expertiză contabilă, care răspund de corecta organizare și conducere a contabilității.

11.2.3. Rolul și funcțiile compartimentelor financiar-contabile

Înființarea și stabilirea atribuțiilor compartimentelor funcționale proprii în care se execută lucrări de contabilitate constituie o parte integrantă a organizării funcționale, respectiv, a delimitării funcției financiar-contabile a unei entități. În cadrul funcției financiar-contabile sunt identificate cel puțin următoarele activități, desfășurate de regulă în compartimente funcționale specializate:

a) Activități financiare având ca obiective: „planificarea, urmărirea și evidența mijloacelor financiare ale entității; asigurarea capitalului, fondurilor necesare unei activități normale; calcularea la timp și corectă a drepturilor bănești ale angajaților; efectuarea la timp și în bune condiții cu respectarea dispozițiilor legale a tuturor operațiilor de încasări și plăți; asigurarea încasării debitelor de orice natură etc.”¹⁶

b) Activități de control economico-financiar având ca obiective: controlul de gestiune privind păstrarea integrității valorilor materiale și bănești din patrimoniu; controlul necesității, utilității și oportunității consumurilor de orice fel; controlul eficacității acțiunilor de prevenire, descoperire și recuperare a pagubelor etc.

c) Activități contabile care se subdivid în:

c₁) Activități de contabilitate generală, denumită și contabilitate financiară care se organizează și conduce pe bază de norme unitare, este obligatorie pentru toate entitățile obligate să conducă contabilitate și are ca obiectiv principal furnizarea informațiilor necesare managerilor proprii în relațiile acestora cu asociații sau acționarii, clienții, furnizorii, băncile, organele fiscale și alte persoane juridice sau fizice. În funcție de mărimea entității și volumul de activități omogene se pot crea compartimente funcționale delimitate organizatoric ca responsabilitate și finalitate cum ar fi:

- compartimentul de contabilitate a activelor care asigură contabilitatea analitică și sintetică a resurselor plasate în imobilizări corporale și necorporale, inventarierea și evaluarea acestora;

15 *** Este vorba de societăți comerciale organizate și de calitate obținute în conformitate cu O.G. nr. 65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați, aprobată prin Legea nr. 42/1995 cu modificările și completările ulterioare

16 Epuran M., Băbăiță V., *Op. cit.*, pag. 241.

- compartimentul de contabilitate a stocurilor (de active circulante) care organizează și conduce evidența analitică și sintetică, inventarierea, evaluarea, constituirea și anularea ajustărilor pentru deprecierea acestora;
- compartimentul de contabilitate a cheltuielilor și veniturilor care organizează și conduce evidența acestora pe feluri de activități (exploatare, financiare, extraordinare) și asigură corelația cu contabilitatea de gestiune;
- compartimentul de contabilitate generală în cadrul căruia se conduce registrul-jurnal general și se asigură întocmirea, verificarea, certificarea, aprobarea și publicarea situațiilor financiare anuale, respectiv: bilanțul, contul de profit și pierdere alte componente ale acestora.

c₂) Activități de contabilitate de gestiune care se organizează de către fiecare entitate economică în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii având ca obiective principale calcularea costurilor; stabilirea rezultatelor și a rentabilității produselor, lucrărilor și serviciilor executate; întocmirea bugetului de venituri și cheltuieli pe feluri de activități, urmărirea și controlul executării acestora în scopul cunoașterii rezultatelor și furnizării datelor necesare fundamentării deciziilor privind gestiunea unității entității economice.

Compartimentele funcționale specializate în executarea activităților financiar-contabile pot fi constituite sub forma birourilor și/sau serviciilor la propunerea persoanei care are obligația legală sau statutară a gestionării patrimoniului, aprobate de adunarea generală a acționarilor sau asociațiilor la societățile comerciale și consiliul de administrație la regiile autonome.

În funcție de un complex de factori cum ar fi de exemplu: mărimea și structura entității economice, volumul și diversitatea operațiilor economice, tehnologia producției sau a circulației bunurilor, gradul de mecanizare și automatizare a lucrărilor de contabilitate etc.¹⁷, în practică pot fi întâlnite diferite combinații de organizare a contabilității. Astfel, cele mai reprezentative forme de organizare a contabilității sunt:

- 1) Organizarea centralizată a contabilității caracterizează prin executarea tuturor lucrărilor financiar-contabile într-un compartiment unic (eventual substructurat în birouri și servicii). Se recomandă pentru acele entități economice care își desfășoară întreaga activitate într-un singur loc, de regulă, la sediul central.
- 2) Organizarea descentralizată a contabilității caracterizată prin executarea lucrărilor contabile descentralizat prin compartimente financiar-contabile înființate la subunități tehnico-productive, care își organizează și conduc o contabilitate proprie, de regulă, până la balanța de verificare. Se recomandă entităților economice mari care au subunități tehnico-productive dispersate teritorial și/sau cu autonomie economico-funcțională.
- 3) Organizarea integrată a contabilității care presupune realizarea concomitentă, în cadrul acelorași compartimente funcționale atât a lucrărilor specifice contabilității financiare cât și a celor specifice contabilității de gestiune.
- 4) Organizarea specializată a contabilității care presupune organizarea unor compartimente funcționale distincte în care să se execute lucrările specifice celor două circuite contabile, respectiv, contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune.

11.3. Perspectivile contabilității

Apreciem că perspectivele contabilității în calitate de știință fundamentală și aplicativă sunt legate de răspunsul la întrebarea: „Există un adevăr contabil?” la care un reputat specialist francez, Michel Capron conchide că „putem răspunde sigur negativ”¹⁸.

Cum un demers alternativ la răspunsul specialistului francez este dificil de realizat, ne rezumăm, în principal, la concluziile acestuia, potrivit cărora:

1. „Confruntată cu mediul economic care se transformă rapid și în care raporturile sociale sunt mișcătoare, contabilitatea se prezintă într-o situație din ce în ce mai dificilă pentru a răspunde funcțiilor ce îi sunt atribuite: mijloc juridic de probă, instrument de control și dare de seamă, instrument economic de gestiune, element de arbitraj între agenții economici. Contabilitatea nu este deci numai un instrument, ea este și un fenomen social traversat de contradicțiile societății și a devenit o miză pentru diferiții protagoniști sociali, fiecare încercând să profite în funcție de interesele sale. Produsul pe care îl furnizează nu poate fi decât rezultatul unui compromis între așteptări și exigențe multiple. Ea nu satisface pe deplin pe toți reclamanții, ceea ce, în ciuda tuturor, nu i-a alterat până acum nici prestigiul și nici autoritatea”¹⁹.

2. „...fiecare dintre părțile interesate în mersul entității recurge la informația contabilă, deoarece este singura sursă care poate furniza imaginea activității și situației sale, plecând de la fluxurile și masele monetare care, pentru o perioadă dată, au interesat-o. Astfel, chiar dacă toți știu precis că această cunoaștere este imperfectă și uneori înșelătoare, ei trebuie să joace, de voie, de nevoie, jocul utilizării sale”²⁰.

3. „Destinul contabilității este legat, în mare parte, dar nu total, de cel al entității, ale cărei responsabilități sociale cresc. Deja contabilității i se cere să sesizeze operațiunile activităților necomerciale; diversificarea finalităților întreprinderilor va tinde să-i ceară punerea în aplicare a unor noi metode de înregistrare și de analiză pentru a evalua obiectivele până acum neglijate sau ignorate: aspecte sociale, mediul înconjurător... Viitorul ei este în funcție de evoluția organizării sociale: dincolo de întreprindere societatea cere evaluarea nevoilor și resurselor sale naturale și umane. Măine, spre exemplu, activitatea domestică va face parte, poate, din preocupările sale. Toate aceste noi câmpuri de investigație nu vor întârzia să acționeze asupra concepției sistemului contabil.”²¹

4. „În fine, evoluția sistemului contabil este legată de cea a tehnicii: ca instrument informatic va permite înregistrarea unor cantități enorme de date și combinarea lor în modurile cele mai variate și mai complexe; va fi curând oferită posibilitatea de a întocmi situații financiare diferite în funcție de criterii de evaluare distincte. Aceasta va permite o deschidere spre multiple aprecieri care să explice diferitele aspecte ale realității economice.”²²

18 Capron M., *Op. cit.*, pag. 156.

19 *Idem*, pag. 157.

20 *Idem*, pag. 158.

21 *Idem*, pag. 158-159.

22 *Idem*, pag. 159.

Bibliografie

1. Anthony R., Reece J., Hortenstein J., Accounting: Text and Cases, Ninth Edition, Irwin, Chicago.
2. Baci A., Mătiș D., Bazele contabilității, Editura Risoprint, Cluj Napoca, 2001.
3. Brilman J., Maire C., Manuel d'évaluation des entreprises, Les Editions d'Organisation, Paris, 1993.
4. Capron M., Contabilitatea în perspectivă, traducere de Sorin Nicolae, Editura Humanitas, București, 1994.
5. Călin O., Ristea M., Bazele contabilității, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2004.
6. Călin O., Ristea M., Bazele contabilității, Editura Național, București, 2000.
7. Colasse B., Fundamentele contabilității, traducere de N. Tabără, Editura Tipo Moldova, Iași, 2009.
8. Colasse B., Casta J.F. și colab., Juste valeur – enjeux techniques et politiques, Ed. Economica, Paris, 2001.
9. Colasse B., Comptabilité générale, 6e Edition, Editura Economică, Paris, 2000.
10. Colasse B., Contabilitate generală, traducere de N. Tabără, ed. a IV-a, Editura Moldova, Iași, 1995.
11. Colasse B., Note pour un épistémologie de la comptabilité des entreprises, Chaiers du CREFI, Université Paris-Dauphine, 1979, nr. 79-04.
12. Deaconu A., Valoarea justă. Concept contabil, Editura Economică, București, 2009.
13. Deaconu A., Evaluarea afacerilor, Ed. Intelcredo, Deva, 2002.
14. Demetrescu C.G., Istoria contabilității, Editura Științifică, București, 1972.
15. Dobrotă N. (coord.), Dicționar de economie, Editura Economică, București, 1999.
16. Donville J., Fortin J., Geridor M., Compatibilite financière, Canada, 1981.
17. Duțescu A., Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate, CECCAR, București, 2001.

18. Elliott B. și Elliott J., *Financial Accounting and Reporting*, 12th Edition, Prentice Hall, Pearson Education Limited, UK, 2008.
19. Epuran M., Băbăiță V., *Teoria generală a contabilității*, Editura Mirton, Timișoara, 2000.
20. Epuran M., Băbăiță V., Imbrescu C., *Teoria contabilității*, Editura Economică, București, 2004.
21. Feleagă N., *Controverse contabile*, Editura Economică, București, 1996.
22. Feleagă N., Ionașcu I., *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I, Editura Economică, București, 1998.
23. Feleagă N., *Îmblânzirea junglei contabilității*, Editura Economică, București, 1996.
24. Feleagă N., Ionașcu I., *Contabilitate financiară*, vol. 1, Editura Economică, București, 1993.
25. Feleagă N., Malciu L., Bunea Șt., *Bazele contabilității*, Editura Economică, București, 2002.
26. Hermanson Roger H., Edwards James Don, Maher Michael W., *Accounting Principles*, Fifth Edition, Irwin Homewood IL, Boston, MA, 1992.
27. Horomnea E. și colab., *Bazele contabilității*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2007.
28. Horomnea E., *Fundamentele științifice ale contabilității. Doctrină. Concepte. Lexicon*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2008.
29. Iacobescu I., Sorescu Al., *Curs de contabilitate comercială*, București, 1923.
30. Ionașcu I., *Epistemologia contabilității*, Editura Economică, București, 1997.
31. Mățiș D. și colectiv, *Bazele contabilității. Aspecte teoretice și practice*, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005.
32. Mățiș D., Pop A. și colab., *Contabilitate financiară*, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca, 2010.
33. Mățiș D., *Contabilitatea operațiunilor speciale*, Editura Intelcredo, Deva, 2003.
34. Mățiș D., Tiron-Tudor A., Mușiu Al.I., *Elemente de contabilitate*, Editura Accent, Cluj-Napoca, 2004.
35. Oprean I. și colab., *Bazele contabilității*, Editura Intelcredo, Deva, Ediția a IV-a, 2001.
36. Pântea P.I., Deaconu A., *Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate – Situația fluxurilor de numerar*, Editura CECCAR, București, 2004.
37. Pereș I. și colab., *Bazele contabilității. Concepte și aplicații practice*, Editura Mirton, Timișoara, 2007.

38. Pop A., Contabilitate financiară românească armonizată cu Directivele europene și Standardele Internaționale de Contabilitate, Editura Intelcredo, Deva, 2002.
39. Ristea M., Oprea C., Văduva I., Neamțu I., Bazele contabilității, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 1995.
40. Rouse F., Normalisation comptable, Collection Methodologie, 1989.
41. Tabără N. și colab., Contabilitate internațională, Editura Tipo Moldova, Iași, 2009.
42. Tinker T., Paper Prophets. A social Critique of Accounting, Praeger Publishers, New York, USA, 1985.
43. Tinker T., Social Accounting for Corporations: Private Enterprise Versus the Public Interest, Markus Wiener Publishing, INC, New York, 1984.
44. Tournier J. C., La révolution comptable, Ed. d'Organisation, Paris, 2000.
45. Voina D., Rusu D., Introducere la lucrarea „Fra Luca di Borgo” și doctrinele contabilității în cultura economică românească, Editura Junimea, Iași, 1991.
46. *** Legea contabilității nr. 82/1991 cu modificările și completările ulterioare, republicată în M.O. nr.454 din 18.06.2008.
47. *** Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată în M. O. nr. 1066/17 noiembrie 2004, cu modificările ulterioare.
48. *** Cadrul general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare elaborat de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate, Monitorul Oficial al României nr. 85/20.02.2001.
49. *** Comitetul pentru Standarde Internaționale de Evaluare, Standarde de Evaluare Internaționale, ed. a VI-a, 2003, traducere în limba română prin grija Asociației Naționale a Evaluatorilor din România.
50. *** Standardele Internaționale de Raportare Financiară 2006, Editura CECCAR, București, 2007.
51. *** OMFP nr.3.055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementări contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.O. nr.766 și 766 bis din 10.11.2009.
52. *** OMFP nr.2.861 din 09.10.2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, publicat în M.O. nr.704 din 20.10.2009.
53. *** OMEF nr. 3.512 din 27.11.2008 privind documentele financiar-contabile, publicat în M.O. nr.870 bis din 23.12.2008.