







Programul de studii

Informatica Economica

Suport de curs

BAZELE CONTABILITĂŢII

Anul I Semestrul II



CUPRINS

INFORMAȚII GENERALE	2
EVOLUŢIA CONTABILITĂŢII ŞI DEFINIREA SA ERROR! BOOKMARK NOT	DEFINED.
MODULUL 1	5
1. Evoluția contabilității	
2. DEFINIREA CONTABILITĂŢII	7
OBIECTUL ŞI OBIECTIVUL CONTABILITĂŢII	13
MODULUL 2	13
1. CONCEPȚIA JURIDICĂ CU PRIVIRE LA OBIECTUL CONTABILITĂȚII	14
2. CONCEPȚIA ECONOMICĂ CU PRIVIRE LA OBIECTUL CONTABILITĂȚII	22
3. CONCEPȚIA FINANCIARĂ CU PRIVIRE LA OBIECTUL CONTABILITĂȚII	
4.1 TESTE DE EVALUARE	
4.2 ÎNTREBĂRI DE AUTOEVALURE	35
DEFINIREA ȘI CARACTERIZAREA ELEMENTELOR SITUAȚIILOR FINANCIARE	37
MODULUL 3	37
1. Definirea și caracterizarea elementelor din Bilanţ	38
2. DEFINIREA ȘI CARACTERIZAREA ELEMENTELOR DIN CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE	44
_3. APLICAŢII PRACTICE	49
DUBLA REPREZENTARE A PATRIMONIULUI ȘI DUBLA DETERMINARE A REZULTATELOR	
MODULUL 4	
1.Dubla reprezentare a patrimoniului cu ajutorul bilanţului	
2. Dubla determinare a rezultatelor	
3. APLICAȚII PRACTICE	
4. ÎNTREBĂRI DE AUTOEVALUARE	
RECUNOAȘTEREA STRUCTURILOR SITUAȚIILOR FINANCIARE	
MODULUL 5	69
1. Recunoașterea activelor	70
2. RECUNOAȘTEREA DATORIILOR	
3. Recunoașterea veniturilor	
4. RECUNOAȘTEREA CHELTUIELILOR	72
DUBLA ÎNREGISTRARE A EXISTENȚEI ȘI MIȘCĂRII ELEMENTELOR PATRIMONIAL CU AJUTORUL CONTULUI	74
MODULUL 6	75
2. NECESITATEA ȘI CONȚINUTUL ECONOMIC AL CONTULUI	76
3. ELEMENTELE CONTULUI	
4 REGULILE DE FUNCȚIONARE A CONTURILOR	
5. ANALIZA CONTABILĂ A OPERAȚIILOR ECONOMICE ȘI FORMULA CONTABILĂ	
5. ÎNTREBĂRI DE AUTOEVALUARE	86

Informații generale

Date de identificare a cursului

Date de contact ale titularului de curs

Conf. univ. dr. Crina Ioana FILIP

Birou 226

Telefon: 0264-418652, int. 5892 Email: crina.filip@econ.ubbcluj.ro

Consultații: conform orarului afișat la CV

Date de identificare a cursului și date de contact ale tutorilor

Denumire: Bazele contabilității

Cod: ELR0010

Anul: 1 Semestrul: 2 Tip: obligatoriu Număr de credite: 5

Pagina web a cursului: http://cursuri.elearning.ubbcluj.ro/

Tutori: Conf. univ. dr. Crina Ioana FILIP Email tutori: crina.filip@econ.ubbcluj.ro

Condiționări și cunoștințe prerechizite

Prin intermediul cursului intitulat *Bazele contabilității* ne propunem să dezvoltăm abilitățile, practice și de raționament, ale studenților în sfera contabilității, specifice sistemului românesc. Având în vedere structura, conținutul și abordările didactice aferente acestei discipline, recomandăm participarea oricărui student, indiferent de tipologia si caracterul pregătirii academice anterioare.

Descrierea cursului

Disciplina *Bazele contabilității* se adresează studenților înscriși în programele de pregătire la nivel licență, învătământ la distanță (ID) și are ca scop principal dezvoltarea cunoștiințelor, raţionamentului profesional și a abilitătilor practice pentru studenții care participă la acest curs.

Conţinutul disciplinei se axează pe următoarele aspecte definitorii: universul contabilităţii, obiectul şi metoda contabilităţii, documentarea operaţiilor economice, cuantificarea monetară, partida dublă – principiu fundamental al contabilităţii, conţinutul economic şi funcţia contabilă a principalelor conturi utilizate în contabilitatea financiară, balanţa de verificare, situaţiile financiare ale unităţilor patrimoniale şi managementul contabilităţii.

Organizarea temelor în cadrul cursului

Cursul este structurat pe 6 module, acestea acoperind câte un set de aspecte relevante referitoare la definirea contabilității, utilitatea acesteia, principiile contabile, obiectul contabilității, modul de organizare al contabilității la nivelul unei entității economice, dubla reprezentare a patrimoniului, dubla determinare a rezultatului, definirea şi recunoașterea elementelor situațiilor financiare şi nu în ultimul rând, înregistrarea operațiilor economice cu ajutorul contului.

Nivelul de înțelegere și, implicit, utilitatea informațiilor regăsite în fiecare capitol vor fi sensibil optimizate dacă, în timpul parcurgerii suportului de curs, vor fi consultate sursele bibliografice indicate. Toate sursele bibliografice indicate se regăsesc în biblioteca universității, în mai multe exemplare, unele dintre ele fiind disponibile în mod public, online (în cazul în care studenții nu reușesc să acceseze anumite materiale bibliografice, pot solicita ajutorul tutorilor).

Formatul și tipul activităților implicate de curs

În cadrul întâlnirilor față în față se vor utiliza metode precum expunerea teoretică, explicația abordărilor conceptuale, prezentarea de explicații alternative, răspunsuri directe la întrebările studenților, toate dublate de încurajarea participării active a studenților. În ceea ce privește întâlnirile în mediul virtual, se va face uz de cele mai noi și moderne mijloace tehnice disponibile.

În privința temelor de casă, cerințele acestora (inclusiv termenele limită și modalitatea de transmitere) vor fi expuse și descrise pe portalul http://cursuri.elearning.ubbcluj.ro/, fiind însoțite de materiale ajutătoare sau formulare tipizate pentru realizarea lor. Temele vor acoperi principalele aspecte tratate în capitolele suportului de curs, iar pentru realizarea lor în condiții optime sunt necesare, pe de o parte, prezența la întâlnirile față în fată, iar, pe de altă parte, parcurgerea cu atentie a capitolelor aferente din suportul de curs.

Materiale bibliografice obligatorii

- Deaconu A.(coord.), Bazele contabilităţii-concepte şi aplicaţii, vol I, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2017
- 2. Matiş D., Bazele contabilității Fundamente și premise pentru un raționament profesional autentic, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj Napoca, 2010
- 3. Legea nr. 31/1990 privind Societățile Comerciale, M.O. nr. 126-127/1990, republicată și actualizată
- 4. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în M.O. 454/18.06.2008
- 5. OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare

În suportul de curs, la finele fiecărui capitol, sunt precizate atât referințele bibliografice obligatorii, cât și cele recomandate. Sursele bibliografice au fost astfel stabilite încât să ofere posibilitatea adâncirii nivelului de întelegere a fiecărui aspect.

Materiale și instrumente necesare pentru curs

În cadrul cursului se va apela la o serie de echipamente şi materiale precum: laptop, videoproiector, conexiune Internet, suport de curs şi, respectiv, documente informative puse la dispoziţie sau făcute publice de către diverse companii şi organizaţii din domeniul turismului.

Calendarul cursului

Programarea întâlnirilor față în față se realizează la începutul fiecărui semestru și se afișează online, pe website-ul facultății. Pe parcursul semestrului sunt programate patru întâlniri față în față și, respectiv, patru întâlniri online. În vederea eficientizării acestor întâlniri, pentru fiecare din acestea se recomandă parcurgerea de către student a materialelor bibliografice corespunzătoare temelor abordate în cadrul fiecărei întâlniri.

Tip întâlnire	Tematica și aspectele abordate
Față în față	Prezentarea și discutarea principalelor aspecte referitoare la obiectul și obiectivul contabilității cu accent pe modul de reprezentare a patrimoniului sub dublu aspect, precum și pe dubla determinare a rezultatului
Online	Discuții având drept scop aprofundarea înțelegerii noțiunilor studiate și realizarea temelor.

Față în față	Definirea şi caracterizarea elementelor situaţiilor financiare cu exemplificare pe fiecare categorie de element patrimonial, citirea şi interpretarea poziţiei financiare şi a performanţelor entităţii economice
Online	Discuții având drept scop aprofundarea înțelegerii noțiunilor studiate și realizarea temelor.
Față în față	Aprofundarea conceptului de partidă dublă (dubla reprezentare a patrimoniului şi dubla determinare a rezultatului) prin identificarea impactului operaţiilor economice desfăşurate de entitate asupra poziţiei financiare şi performanţelor acesteia (modificările patrimoniale/bilanţiere)
Online	Discuții având drept scop aprofundarea înțelegerii noțiunilor studiate și realizarea temelor.
Față în față	Definirea contului şi identificarea elementelor acestuia. Prezentarea necesităţii contului în înregistrarea existenţei şi mişcării elementelor patrimoniale (dubla înregistrare)
Online	Discuții având drept scop aprofundarea înțelegerii noțiunilor studiate și realizarea temelor.

Politica de evaluare și notare

Nota finală va fi compusă din două părți: 80% va reprezenta evaluarea sub forma unei probe scrise în cadrul sesiunii de examene, iar 20% va reprezenta evaluarea pe parcurs, prin intermediul temelor de control realizate și transmise în maniera și în termenele de timp indicate. Nerespectarea rigorilor și recomandărilor introduse de titularul de curs atrage după sine nepromovarea examenului.

Elemente de deontologie academică

Se vor avea în vedere o serie de aspecte precum: lucrările elaborate de către studenţi pe parcursul activităţilor vor avea în mod obligatoriu caracter de originalitate, orice tentativă de fraudă va fi sancţionată conform regulamentelor în vigoare; rezultatele finale se vor comunica în maxim 48 de ore de la finalizarea probei scrise din cadrul sesiunii de examene; studenţii vor putea contestata rezultatele în termenul transmis de cadrul didactic, care nu va fi mai scurt de 24 ore de la comunicarea rezultatelor, contestaţiile fiind soluţionate în maximum 24 de ore.

Studenți cu dizabilități

Atât prin intermediul programului de întâlniri față în față, cât și prin întâlnirile programate în mediul virtual, titularul de curs se va implica și va sprijini studenții, astfel încât aceștia să reușească să asimileze în mod optim conceptele și abilitățile aferente disciplinei. Studenții care au o dizabilitate motorie sau de altă natură vor putea contacta tutorii pentru adaptarea cerințelor la specificul dizabilității.

Strategii de studiu recomandate

Având în vedere faptul că toată structura tematică a cursului şi programul activităților tutoriale sunt anunțate din timp, este de așteptat ca studenții să parcurgă materialele bibliografice puse la dispoziție, anterior fiecărei întâlniri programate. De asemenea, studenții vor fi încurajați să efectueze cercetări documentare și de teren pentru a identifica cazuri și exemple coerente cu tematica studiată, ca bază a unor discuții în cadrul întâlnirilor.

Bazele contabilității

Modulul 1

EVOLUȚIA ȘI DEFINIREA CONTABILITĂȚII



- I. Cuprins
- 1. Evoluţia contabilităţii
- 2. Definirea contabilității



II. Objective

Înțelegerea conceptului de contabilitate; cunoașterea principalelor etape în evoluția istoriei contabilității; identificarea și aprofundarea conceptelor de contabilitate – limbaj de comunicare, artă, sistem informațional, joc social; analiza dezvoltării contabilității românești; cunoașterea rolului pe care sistemul informațional contabil îl are în furnizarea unor informații utile procesului de fundamentare a deciziilor



III. Cuvinte cheie

contabilitate, utiizator de informație contabilă , tehnică, gestiune, control

1. Evoluția contabilității



Cu mii de ani în urmă oamenii au simţit nevoia să consemneze fapte şi întâmplări din viaţa lor. Forme rudimentare ale evidenţei se pierd în negura timpului. Cercetătorii au descoperit veritabile registre ale evidenţei numerice conduse sub forma crestăturilor pe oase de animale sau pe pereţii grotelor, a sforilor de diferite culori înnodate, a gravurilor pe tăbliţe de argilă, a consemnărilor pe frunze de papirus, pe pergament şi mai târziu pe hârtie.

În Evul Mediu, marile seniorii şi ordine religioase posedau sau gestionau bogăţii imense care trebuiau controlate cu ajutorul unei evidenţe economice. Aceste registre ale evidenţei economice evoluează treptat spre registrele contabilităţii.

Registrele contabile consemnau creanțele, obligațiile în ordine cronologică, fără nici o clasificare sau grupare a acestora. Aceste registre formau "contabilitatea memorială" care a evoluat treptat spre "contabilitatea în partidă simplă" și, mai târziu, spre "contabilitatea în partidă dublă", așa cum vom arăta în paragraful de mai jos.

În anul 1494 călugărul şi matematicianul Luca Paciolo publică la Veneţia enciclopedia matematică intitulată Summa de arithmetica, geometria, proporţiuni et proporţionalita. În capitolul IX al acestei lucrări intitulat Tractatus de computis et scripturis sunt prezentate principiile fundamentale ale contabilităţii în partidă dublă.

Luca Paciolo nu este inventatorul contabilității în partidă dublă, el este un talentat promovator al practicilor contabile ale negustorilor din Veneția. Scrierile sale au influențat literatura contabilă din țările Europei, timp de trei secole, contribuind la generalizarea contabilității în partidă dublă.

Dezvoltarea creditului şi a societăților comerciale pe acțiuni de la sfârșitul secolului al XIX-lea şi începutul secolului al XX-lea a pus în fața contabilității sarcina de a deveni un mediator între administratorii întreprinderilor şi ceilalți participanți la circuitul de valori (acționarii, creditorii, furnizorii, organele statului, clienți, salariați şi publicul larg). Pe lângă acest rol de mediator, al raporturilor economico-sociale de favorizare a dialogului (negocierilor) dintre protagoniști, contabilitatea are şi menirea de a fi un ajutor al gestiunii întreprinderilor și un auxiliar al puterii.

2. Definirea contabilității



În concordanță cu stadiul de dezvoltare a teoriei şi practicii contabile şi în legătură cu mediul social-economic în care cunoştințele contabile au fost utilizate, în ultimele şase secole contabilitatea a fost definită ca o artă, tehnică, ştiință, mijloc de comunicare, joc social (miză socială) etc.

CONTABILITATEA CA ARTĂ

În Evul mediu, în contextul cristalizării bazelor contabilității în partidă dublă, procesul de propagare a cunoștințelor contabile era deosebit de lent. Această încetinire a ritmului de răspândire a principiilor și tehnicilor contabile a fost determinată de asociațiile profesionale ale contabililor care impuneau păstrarea secretului asupra artei de ţinere a registrelor contabile, asupra artei de sintetizare şi interpretare a informaţiilor contabile.

În sens estetic, noţiunea de artă nu este aplicabilă contabilităţii. Dacă prin artă înţelegem o *îndeletnicire care cere* pricepere şi anumite cunoştinţe¹ atunci contabilitatea este arta reprezentării abstracte a unei realităţi economice concrete.²

Contabilitatea poate fi considerată ca arta care asigură:

- ✓ înregistrarea şi sistematizarea valorii monetare a tranzacţiilor şi operaţiunilor unei întreprinderi sau instituţii;
- ✓ întocmirea documentelor contabile de sinteză;
- ✓ interpretarea rezultatelor obţinute.

Reprezentarea realității economice și financiare de către contabilitate este rezultatul măiestriei profesionale, competenței și priceperii, adică "a artei" contabililor.

> CONTABILITATEA – TEHNICĂ ȘI GESTIUNE

Prin tehnică se înțelege un *ansamblu de procedee* care aparțin unei meserii sau unei arte și care sunt utilizate pentru obtinerea unui rezultat.

În acelaşi timp tehnica este considerată ca o aplicare a cunoştinţelor teoretice.Dacă limităm contabilitatea numai la culegerea, prelucrarea, transmiterea (prezentarea), utilizarea şi stocarea informaţiilor, atunci contabilitatea practică este o tehnică cantitativă cu ajutorul căreia se sintetizează şi se exprimă în etalon

¹ V. Breban, Dicționar al Limbii Române contemporane, Editura Științifică și Enciclopedică, București, 1980, p. 36.

² N. Feleagă, *Controverse contabile*, Editura Economică, București, 1996, pp. 49-50.

valoric realitatea economică³. Mulţi autori consideră contabilitatea ca o tehnică sau ca un ansamblu de procedee utilizate pentru ţinerea registrelor contabile, pentru gruparea şi prezentarea informaţiilor contabile în vederea atingerii obiectivelor prestabilite⁴.

Dacă privim tehnica ca pe o parte a ştiinţei, atunci tehnica contabilă devine partea aplicativă a teoriei contabilităţii. În primele cinci secole de evoluţie a literaturii contabile s-au prezentat diferite tehnici folosite de practicienii contabili, s-au făcut sistematizări şi generalizări ale tehnicilor folosite în practică. Aceste construcţii intelectuale izvorâte din practica contabilă s-au transformat treptat în teorii ale contabilităţii.

Acest demers de cercetare contabilă, **inductiv**, de la practică la teorie, de la particular la general, a contribuit, în primul rând, la explicarea, clasificarea şi generalizarea practicii contabile şi numai în al doilea rând, la progresul ştiinței (teoriei) contabile.

Încercarea de a transforma tehnica contabilă într-o știință a conturilor, așa cum tehnicile de producție s-au transformat în "științele tehnice", nu s-a bucurat de o acceptare generală în rândul cercetătorilor contabili. Evoluția "științelor tehnice" s-a bazat pe principiile fundamentale ale fizicii, chimiei, mecanicii etc., în timp ce "științei conturilor" îi lipseau aceste principii teoretice, general acceptate.

După cum se va arăta, contul este un element care aparţine metodei contabilităţii şi, ca urmare, el nu poate sta la baza definirii contabilităţii ca ştiinţă. Obiectul de studiu al contabilităţii nu îl poate constitui studiul conturilor, ci studiul materiei care se reflectă în conturi în scopul realizării obiectivelor contabilităţii. Concepţia tehnicistă stă încă la baza structurii multor manuale de contabilitate care insistă pe prezentarea regulilor de funcţionare a conturilor şi a tehnicii de ţinere a registrelor contabile, în detrimentul unei dezvoltări a principiilor teoretice ale contabilităţii.

Mulţi autori de tratate sau de manuale de contabilitate, începând cu eruditul Luca Paciolo (1494) au fost matematicieni. Aceşti matematicieni au pus bazele tehnicilor cantitative de înregistrare a operaţiunilor şi tranzacţiilor cu ajutorul conturilor, ei au considerat că, contabilitatea este o ramură a matematicii, deoarece ea calculează şi prezintă prin intermediul cifrelor, valorile pozitive şi negative ale unei entităţi cu ajutorul unui instrument matematic denumit **contul**. Contul este privit ca un instrument care permite efectuarea mai multor categorii de calcule perechi (active şi pasive; venituri şi cheltuieli; debite şi credite etc.)

Susţinătorii curentului matematic afirmau că, contabilitatea este o matematică a economiei omeneşti în general şi în special a comerţului şi industriei.⁵ I. Panţuru consideră că, contabilitatea este o matematică a economiei omeneşti în general şi în special a comerţului şi industriei.⁶

_

³ N. Feleagă, I. Ionașcu, *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I, Editura Economică, bucurești, 1998, p. 15.

⁴ T. Tămăşan, Bazele ştiinţifice ale contabilităţii, Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1973, pp. 32-45.

⁵ C. I. Panțuru, *Știința conturilor sau contabilitatea în partidă dublă*, Brașov, 1908.

Curentul matematic a avut o influență pozitivă asupra dezvoltării contabilității prin faptul că a introdus în contabilitate rigurozitata modelelor de calcul digrafic (partidă dublă) precum și logica codificării și a simbolurilor. Treptat, curentul matematic a încerca să răspundă la întrebarea "Ce studiază contabilitatea?" și, ca urmare, a fost completat cu concepțiile juridică, economică și financiară despre contabilitate.

Astfel, Pierre Garnier considera contabilitatea ca pe o *algebră a dreptului*⁷. Profesorul Emil Haromnea conchide că⁸ cei care reduc contabilitatea la o simplă rutină, la operaţiunea de calcul sau la o tehnică de ţinere a registrelor comit aceeaşi eroare cu cei care confundă matematica cu nişte socoteli.

CONTABILITATEA – LIMBAJ DE COMUNICARE

Comunicarea este de neconceput fără existenţa unui limbaj. Contabilitatea poate fi considerată ca un limbaj formalist de comunicare folosit în lumea afacerilor⁹.

Limbajul contabil se caracterizează sub trei aspecte: sintactic, semantic și pragmatic¹⁰.

- sintaxa contabilă se referă la ansamblul de principii şi reguli procedurale după care se culeg, înregistrează, prelucrează şi prezintă tranzacţiile şi operaţiunile dintr-o entitate. În acelaşi timp sintaxa contabilă are la bază un vocabular contabil(debit, credit, activ, datorii, situaţia netă etc.);
- semantica limbajului contabil se referă la semnificația semnelor transmise de către contabilitate, la corelația dintre lumea reală (entitatea) și modelul care o reprezintă (sistemul contabil);
- aspectul practic (pragmatic) al limbajului contabil se referă la modul de prezentare, comunicare şi utilizare a informațiilor contabile, la dialogul dintre producătorii de informații contabile şi utilizatorii acestora.

Preocupările actuale pe linia normalizării (standardizării) limbajului contabil la nivel mondial vor uşura dialogul dintre producătorii şi utilizatorii de informaţii contabile, vor facilita procesul de globalizare a economiilor diferitelor ţări.

Cadrul general sau conceptual¹¹ stipulează că o calitate esenţială a informaţiilor furnizate de contabilitate este aceea că ele pot fi uşor înţelese de către utilizatorii care dispun de cunoştinţe suficiente din domeniul afacerilor şi al contabilităţii.

> CONTABILITATEA - SISTEM DE INFORMARE

 $^{^6}Ibidem.$

⁷ P. Garnier, La comptabilité, algébre du droit, métode d'observation des sciences économiques, Dunod, Paris, 1947.

⁸ E. Haromnea, *Tratat de contabilitate*, vol. I, Editura Sedcom Libris, Iași, 2001, p. 59.

⁹ E. Haromnea, op. cit., p. 60.

¹⁰*Idem.*, p. 60-61.

¹¹ Cadrul general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare a fost elaborat de către Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASC) în anul 1989.

Conducerea sistemelor care formează realitatea obiectivă presupune cunoașterea permanentă a stării şi funcționării tuturor elementelor conferente. Această cunoaștere se realizează prin intermediul informațiilor.

Informaţia este o ştire, o comunicare, un mesaj, ce conţine elemente de noutate, despre evenimentele şi obiectele care formează mediul înconjurător.

Expresia concretă a informaţiilor este reprezentată de date. Datele constau în cifre, simboluri, grafice, cuvinte etc.Informaţiile referitoare la o întreprindere sau instituţie se structurează într-un sistem informaţional¹². Componenta principală a sistemului informaţional dintr-o entitate o reprezintă evidenţa economică cu cele trei forme ale sale: contabilitatea, evidenţa operativă și statistica.

> CONTABILITATEA – JOC SOCIAL (MIZĂ SOCIALĂ)

Creșterea rolului contabilității i-a determinat pe numeroși autori¹³ să aprecieze că, contabilitatea este un joc social, cu actori și regizori.

În categoria "actorilor" care participă la acest joc social prin contabilitate sunt incluși:

a. producătorii de informații contabile (managerii entităților și contabilii);

b. utilizatorii externi de informaţii contabile "Cadrul general (conceptual)" reţine 7 categorii de utilizatori externi de informaţii contabile: investitorii care oferă capitalul; angajaţii şi sindicatele; creditorii financiari (băncile, fondurile de investiţii); furnizorii şi ceilalţi creditori comerciali; clienţii; guvernul şi organismele sale; publicul.

c. auditorii financiari; între producătorii şi utilizatorii de informaţii contabile există o lipsă de încredere, motiv pentru care acest "joc social" este completat de către auditorii financiari care verifică şi certifică aceste informaţii.

În categoria "regizorilor (arbitrilor)" acestui joc social sunt incluse organismele naţionale şi internaţionale, aşa cum se va arăta în paragrafele de mai jos.

> CONTABILITATEA – ŞTIINŢĂ DE GESTIUNE

Deşi sunt aplicate în toate statele lumii sistemele contabile nu se bazează pe legi obiective şi ca urmare ele nu sunt unitare, nu au o valoare universală. Aceste sisteme sunt influenţate de contextul economic, social şi cultural al fiecărei ţări. Ca urmare, contabilitatea nu este o ştiinţă exactă, cum sunt ştiinţele fizice şi ale naturii.¹⁴

¹² I. Oprean (coord.), *Bazele contabilității*, Editura Intelcredo, Deva, 2001, p. 20-28.

¹³ M. Capron, *Contabilitatea în perspectivă*, Editura Humanitas, București, 1994, pp. 115-120;

B. Colasse, Contabilitate generală, Editura Moldova, Iași, 1995, pp. 339-340.

¹⁴ N. Feleagă, I. Ionașcu, *Tratat de contabilitate financiară*, Editura Economică, București, 1998, vol. I, pp. 15-16.

Dacă știința este definită ca un sistem de cunoștințe cu un obiectiv determinat și cu o metodă proprie, atunci contabilitatea este o știință socială și de gestiune.

Contabilitatea a evoluat în decursul ultimelor şase secole de la practică la teorie. Ca urmare, conceptele teoretice au influențat în mică măsură istoria contabilității. Având în vedere rolul practicii în dezvoltarea contabilității, cercetătorii apreciază că, contabilitatea este o "tehnoştiință" sau o "tehnică în simbioză cu știința"¹⁵.

În primele lucrări publicate în domeniul contabilității, aceasta a fost considerată ca o *ştiință* administrativă.Susţinătorii acestei concepţii au atribuit contabilității un domeniu de cuprindere vast și imprecis, ceea ce a dus la diluarea noţiunii de contabilitate în cadrul celorlalte ştiinţe ale administraţiei. Ei au privit contabilitatea ca pe un complex de norme economico-administrative pe baza cărora se organiza şi se conducea contabilitatea.

În această accepțiune, contabilitatea avea o importantă funcție morală – de a asigura buna funcționare a administrației, de a permite controlul și de a servi ca probă în justiție.

Această concepție reprezintă un progres în evoluția contabilității de la tehnică la ştiință, deoarece nu se mai acordă prioritate aspectelor formale ale ținerii conturilor şi registrelor sau ale calculelor aritmetice, ci în centrul preocupărilor sunt așezate **faptele administrative** care sunt consemnate şi controlate prin contabilitate. Aceste fapte administrative au fost clasificate după diferite criterii, care au influențat clasificarea conturilor şi organizarea registrelor contabile.

Preocupările pentru organizarea ştiinţifică a activităţilor de la începutul secolului al XX-lea au impus delimitarea în cadrul ştiinţelor economice a *ştiinţelor de gestiune* care au sistematizat cunoştinţele teoretice şi practice referitoare la comportamentul entităţilor (unităţilor patrimoniale), referitoare la gestiunea afacerilor (contabilitate, finanţe, management, marketing etc.).

Contabilitatea este considerată ca o ştiință teoretică și aplicativă care aparține ştiințelor de gestiune, și care la rândul lor sunt încorporate în cadrul ştiințelor economice și în cadrul ştiințelor sociale.

¹⁵ B. Colasse, op. cit., p. 42.

Bazele contabilității

Modulul 1

Referințe bibliografice:

- Deaconu A.(coord), Bazele contabilităţii-concepte şi aplicaţii, vol I, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2017 (Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Horomnea E., Fundamentele ştiinţifice ale contabilităţii. Doctrină. Concepte. Lexicon, Editura Tipo Moldova, Iaşi, 2010 (Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Matiş D. (coord.), Bazele contabilităţii. Fundamente şi premise pentru un raţionament profesional autentic, Editura Casa Cărţii de Ştiinţă, Cluj-Napoca, 2010 (Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Matiş D. (coord.), Bazele contabilităţii. De la practică la teorie, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005 (Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Matiş D. (coord.), Bazele contabilităţii, Aspecte teoretice şi practice, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005(Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Popa I., Matiş D., Pop A., Pete Ş., Bazele contabilităţii. Fundamente metodologice Aplicaţii practice, Ediţie bilingvă, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2009(Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)

Bazele contabilității

Modulul 2

OBIECTUL ȘI OBIECTIVUL CONTABILITĂȚII



I. Cuprins

- 1. Concepția juridică cu privire la obiectul contabilității
- 2. Concepția economică cu privire la obiectul contabilității
- 3. Concepția financiară cu privire la obiectul contabilității
- 4. Teste de evaluare



II. Objective

Realizarea unei abordări cuprinzătoare cu privire la obiectul contabilității; familiarizarea cu principalele concepții cu privire la obiectul contabiltății; parcurgerea aspectelor cu privire la definirea, recunoașterea și măsurarea elementelor privind poziția și performanțele financiare ale entității; dezvoltarea capacității de a emite considerații pertinente cu privire la evoluția concepțiilor analizate anterior.



III. Cuvinte cheie

concepție economică, concepție juridică, concepție financiară, patrimoniul, active patrimoniale, pasive patrimoniale, poziția financiară, dubla repezentare rezultatul exercițiului, bilanț

1. Concepția juridică cu privire la obiectul contabilității

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 normalizatorii, producătorii și auditorii de informații contabile. În esență, obiectivul contabilității este de a furniza **informații** utile.

În general, există un consens asupra faptului că în contabilitate se "înregistrează, clasează şi regrupează informaţiile referitoare la mişcările de valori având ca origine activităţile întreprinderii" 16 şi asupra faptului că, pe baza informaţiilor furnizate de către contabilitate, se reflectă **situaţia întreprinderii**, precum şi rezultatele acesteia. 17

Controversele care persistă în literatura de specialitate şi care influențează practica contabilă, se referă la clarificarea noţiunii "situaţie" şi la precizarea răspunsului la întrebarea Care situaţie, situaţia juridică, situaţia economică sau situaţia financiară?

Concepţia juridico-patrimonială porneşte de la ipoteza că nu toate faptele administrative sunt reflectate şi controlate prin contabilitate, ci numai drepturile şi obligaţiile pecuniare ale unui titular de patrimoniu împreună cu bunurile economice corespunzătoare.

Această concepţie se întemeiază pe ideea de schimb susţinând că, contabilitatea înregistrează egalitatea de schimb din patrimoniul unei persoane. Deşi faptele economice determină relaţiile juridice, susţinătorii concepţiei juridico-patrimoniale parcurg un demers invers, prezentând realitatea economică prin prisma raporturilor juridice, subordonând economicul faţă de juridic¹, dând prioritate prezentării structurii şi stării patrimoniului, respectiv drepturilor şi obligaţiilor întreprinderii şi numai în subsidiar realităţii economice.

Concepţia juridică şi patrimonială consideră că, contabilitatea este ştiinţa care elaborează (teoria contabilităţii) şi aplică (contabilitatea aplicativă) postulatele, principiile, normele şi procedeele cu ajutorul cărora se asigură evidenţa, calculul, analiza şi controlul **patrimoniului** în vederea reflectării situaţiei entităţii şi a furnizării informaţiilor necesare diferitelor categorii de utilizatori. Aceste informaţii se referă la:

- existența și starea elementelor patrimoniale;
- miscarea și transformarea acestor elemente.

-

¹⁶ M. Capron, *Contabilitatea în perspectivă*, Editura Humanitas, 1994, p. 53.

¹⁷ B. Colasse, op. cit., p. 94.

¹⁸ S. Iacobescu, Al. Sorescu, Curs de contabilitate comercială, București, 1923.

¹⁹ B. Colasse, op. cit., p. 101.

Această mişcare poate fi simplă sau complexă aşa cum se va arăta. Elementele patrimoniale sunt reflectate în contabilitate:

- în expresia valorică (cuantificarea monetară);
- pe titulari de patrimoniu (atașate unei persoane sau entități, patrimoniu închis);
- pe perioade de gestiune (independența exercițiilor, continuitatea activității);
- pe bază de documente justificative (justificarea faptelor).

Patrimoniul este format din totalitatea drepturilor şi obligaţiilor cu valoare economică, aparţinând unui subiect de drepturi şi obligaţii (unei persoane fizice sau juridice – denumită titular de patrimoniu) precum şi din totalitatea *bunurilor* cu valoare economică la care acestea se referă (figura nr. 1.1).

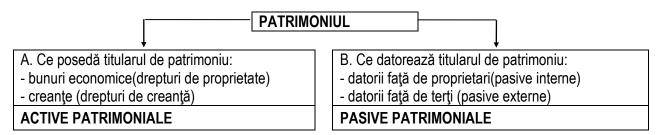


Figura 1.1.: Concepția juridică asupra patrimoniului

Majoritatea activelor patrimoniale este reprezentată de bunurile economice: tangibile şi intangibile. **Bunurile economice** în calitatea lor de obiecte de drepturi şi obligaţii formează *substanţa materială* a patrimoniului.

În practica contabilă această dublă reprezentare a mărimii şi structurii patrimoniului unei entități, la un moment dat, este asigurată cu ajutorul unui tablou special denumit "BILANŢ", care poate fi întocmit în două variante de bază:

- bilant orizontal;
- bilant vertical (sub formă de listă).

Bilanţul orizontal cuprinde două părţi distincte: în partea stângă activele patrimoniale, iar în partea dreaptă pasivele patrimoniale.

Ecuația de echilibru care stă la baza bilanțului orizontal îmbracă forma:

ACTIVE PATRIMONIALE		=	PASIVE PATRIMONIALI	
Drepturi de proprietate	Drepturi de creanţă		Datorii proprietari	Datorii terţi

Bilanţul vertical pune în evidenţă faptul că, în cazul lichidării unei societăţi comerciale, terţii creditori au o prioritate legală faţă de proprietari, astfel:

- A. Active patrimoniale
- B. Datorii față de terți (pasive externe)
- C. Situația netă (Capitalul propriu), valoarea reziduală (A-B)

A. Activele patrimoniale sunt formate din totalitatea drepturilor pe care le are un titular de patrimoniu. Aceste drepturi, la rândul lor, îmbracă forma drepturilor de proprietate şi a drepturilor de creanţă.

- **a)** Drepturile de proprietate (drepturile reale) sunt formate din totalitatea bunurilor economice (tangibile şi intangibile) asupra cărora se exercită un drept de proprietate.
- Deşi adepţii concepţiei juridico-patrimoniale susţin că, în cadrul activelor patrimoniale sunt cuprinse totalitatea drepturilor de proprietate şi de creanţă, care au *o valoare economică pozitivă* pentru entitate²⁰ şi care aduc întreprinderii avantaje economice (beneficii) viitoare, totuşi în această categorie sunt incluse şi numeroase excepţii sub forma "activelor fictive" care în situaţia lichidării sau vinderii întreprinderii nu au nici o valoare, cum sunt: cheltuieli de constituire, cheltuielile de cercetare dezvoltare, cheltuielile de repartizat asupra mai multor exerciţii etc. Înscrierea în cadrul activelor patrimoniale a acestor "cheltuieli" (activizarea lor, capitalizarea lor, stocarea lor în activ) care nu au fost deduse din rezultate până la închiderea exerciţiului are menirea de a asigura delimitarea lor pe mai multe exerciţii, aşa cum cer principiile contabilităţii pe care le vom prezenta ulterior. Aceste cheltuieli pot fi asimilate creanţelor exerciţiului în curs asupra exerciţiilor viitoare.
- În acelaşi timp, unele bunuri economice sunt incluse în categoria activelor patrimoniale în virtutea dreptului de proprietate pe care entitatea îl are asupra lor, deşi aceste bunuri *nu sunt utilizate de către proprietari* deoarece au fost predate către alte persoane fizice sau juridice pe baza unui contract de închiriere, de locație etc.
- Unele bunuri economice contribuie nemijlocit la realizarea obiectului de activitate al întreprinderii, dar ele nu sunt incluse în categoria activelor patrimoniale deoarece aceasta nu exercită dreptul de proprietate asupra lor. În această situație se află: bunurile luate în chirie, bunurile deținute pe baza unui contract de leasing operațional, bunurile achiziționate cu plata în rate, asupra cărora există o clauză de rezervare a transmiterii proprietății numai în momentul achitării integrale a lor, materiile prime şi produsele finite aferente activității în lohn. Aceste bunuri (obiecte) fac parte din patrimoniul economic al entității deoarece contribuie la obținerea de beneficii viitoare, dar din considerentele juridice nu fac parte din patrimoniu juridic și nu sunt reflectate prin contabilitate.

Reglementările contabile admit şi unele abateri de la concepția juridico-patrimonială, în sensul că sunt incluse în categoria activelor patrimoniale unele elemente asupra cărora entitatea *nu are drepturi de proprietate* sau de creanță. În această categorie sunt incluse: concesiunile, licențele convenționale (care nu presupun cedarea

²⁰ Planul contabil general francez (p. I 19).

brevetului), know-how-ul etc. Aceste drepturi de folosinţă sunt înregistrate în structura activelor patrimoniale, deşi entitatea nu exercită drepturi de proprietate asupra lor. Întreprinderea care a preluat dreptul de folosinţă a unui know-how, a unei licenţe etc. este obligată să păstreze caracterul lor secret sau să le protejeze.

Din cele prezentate mai sus se observă că există o distorsiune între conţinutul activelor patrimoniale şi realitatea economică, între patrimoniu juridic şi patrimoniu economic.

- **b)** Drepturile de creanţă (creanţele unei entităţi) sunt drepturile aparţinând unei persoane (creditorului) de a pretinde altei persoane (debitorului) să-şi îndeplinească o anumită obligaţie: să dea sau să nu dea, să facă sau să nu facă ceva. Drepturile de creanţă sunt structurate de către contabilitate sub diverse denumiri cum sunt debitori, clienţi etc. aşa cum vom vedea în continuare.
- **B.** Datoriile sau obligațiile formează cea de-a doua latură a patrimoniului. Datoriile unei entități (unui titular de patrimoniu) sunt structurate de către contabilitate în datorii față de proprietari (acționari, asociați, întreprinzători) și datorii față de terți. Din punctul de vedere al contabilității, cuvântul *pasiv* desemnează în același timp atât datoriile față de proprietari (pasive interne) cât și datoriile față de terți (pasive externe).
- **a)** Datoriile unei unități patrimoniale (unui titular de patrimoniu-persoană juridică) față de proprietari formează capitalurile proprii ale entității respective. Aceste capitaluri proprii sunt, la rândul lor, constituite din:
 - aportul proprietarilor la constituirea sau majorarea capitalului social sau individual;
 - profitul obţinut de întreprindere şi nedistribuit către proprietari, lăsat la dispoziţia entităţii pentru autofinanţarea activităţii sub forma rezervelor, rezultatelor nerepartizate etc.

Datoriile unității patrimoniale față de proprietari corespund drepturilor de creanță pe care le au aceștia asupra întreprinderii. Aceste raporturi de drepturi și/sau obligații dintre entitate și proprietarii acesteia sunt cunoscute și sub denumirea **situație netă** sau **patrimoniu net**. (În lucrările de evaluare și analiză financiară se utilizează într-o accepție apropiată și termenul "activ net").

Situația netă este abordată de către contabilitate și de către alte științe de gestiune, din două puncte de vedere:

1. ca totalitatea obligaţiilor unităţii patrimoniale faţă de proprietarii săi sau ca totalitatea drepturilor de creanţă ale acţionarilor sau asociaţilor asupra entităţii.

Această abordare corespunde, așa cum s-a arătat, normelor legale referitoare la societățile comerciale, semnificației juridice a patrimoniului. Reglementările naționale referitoare la societățile comerciale prevăd că în cazul lichidării unei unități patrimoniale, terții creditori (salariați, furnizori, bănci, organe fiscale etc.) au o prioritate legală față de proprietari. Ca urmare, se achită mai întâi obligațiile față de terți și numai valoarea rămasă, "interesul rezidual", se distribuie între acționari sau asociați.

Ca urmare, ecuația juridică a patrimoniului ia forma:

SITUAŢIA NETĂ

= ACTIVE PATRIMONIALE

- drepturi de proprietate
- drepturi de creanţă

- DATORII FAŢĂ DE TERŢI

SITUAŢIA NETĂ

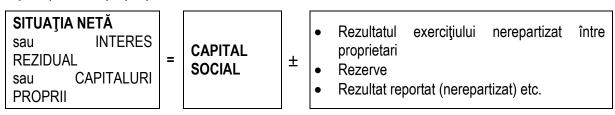
sau CAPITALURI PROPRII
sau PASIVE INTERNE

DATORII FAŢĂ DE TERŢI
sau PASIVE EXTERNE

Figura nr. 1.2.: Structura patrimoniului pe baza concepției juridice (și a altor concepții)

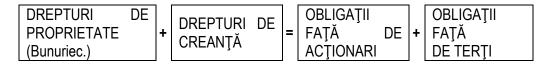
2. ca sumă a capitalurilor proprii. Această abordare corespunde cel mai bine tehnicilor contabilității şi terminologiei contabile. Pentru o mai uşoară înțelegere de către utilizatorii externi – care nu au în toate cazurile suficiente cunoştințe contabile – a situațiilor financiare în ultimul timp se constată o înlocuire a expresiei "capitaluri proprii" cu expresia "interesul rezidual".

Ecuația capitalurilor proprii poate lua forma:



Evoluţia produselor financiare din ultimii ani face tot mai dificilă delimitarea dintre capitalurile proprii şi datorii. Astfel, apariţia noilor produse financiare: obligaţiuni convertibile în acţiuni, titluri subordonate cu durată nedeterminată (împrumuturi acordate de societatea mamă către societatea fiică pe o durată nedeterminată) etc., au generat opinii contradictorii referitoare la includerea lor în categoria pasivelor interne sau a pasivelor externe. Standardul Internaţional de Contabilitate *Instrumente financiare: prezentare şi descriere* (IAS 32) prezintă modul de separare a elementelor de datorii aferente instrumentelor financiare complexe care au concomitent o componentă de capital propriu şi o componentă de datorie.

- **b)** Datoriile față de terți (pasivele externe) au o structură complexă formată din:
- datorii bine precizate ca mărime şi scadenţă cum sunt cele faţă de angajaţi, faţă de bănci, faţă de furnizori, faţă de bugetul naţional public etc.
- datorii probabile sau angajamente condiţionate cum sunt provizioanele constituite pentru acoperirea unor riscuri viitoare sau a unor cheltuieli viitoare, veniturile de realizat în viitor etc.



TRĂSĂTURILE SPECIFICE ALE ABORDĂRII PATRIMONIULUI DE CĂTRE CONTABILITATE

Patrimoniul este studiat şi cercetat de către mai multe discipline. *Specific pentru contabilitate* este faptul că elaborează şi aplică în practică procedeele cu ajutorul cărora se asigură evidenţa, calculul, analiza şi controlul în expresie valorică a existenţei şi stării precum şi a mişcării şi transformării patrimoniului.

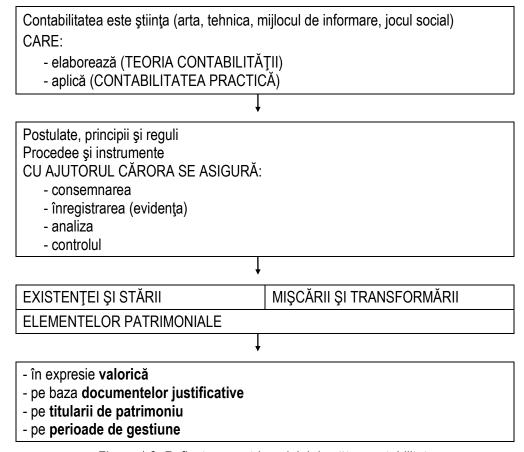


Figura 1.3: Reflectarea patrimoniului de către contabilitate

Starea elementelor patrimoniale este cercetată de către contabilitate sub aspectul mărimii elementelor patrimoniale la un moment dat. Contabilitatea evidenţiază, calculează, analizează şi controlează existenţa elementelor patrimoniale pe categorii (structură), pe sectoare de activitate, pe faze ale circuitului economic (aprovizionare, producţie, desfacere).

Mişcarea şi transformarea elementelor patrimoniale este studiată de către contabilitate sub aspectul modificărilor cantitative şi calitative care au loc în volumul şi structura bunurilor economice, a drepturilor şi obligaţiilor. Aceste mişcări pot fi simple şi complexe.

Mişcările simple se compun din operaţiunile de intrare şi ieşire a elementelor patrimoniale dintr-o unitate sau dintr-un sector al acesteia. Mişcările simple, la rândul lor, pot avea loc în interiorul unităţilor patrimoniale sau pot lua naştere în urma relaţiilor cu terţii.

- Mişcările simple din interiorul unităților patrimoniale nu duc la schimbarea proprietarului și ca urmare nu dau naștere la raporturi de drepturi și obligații cu terții. Ecuația de echilibru a acestei mișcări este:

INTRĂRILE în gestiunea sau secţia PRIMITOARE IEŞIRILE

din gestiunea sau secţia
PREDĂTOARE

- Mişcările simple între unitățile patrimoniale determină modificarea proprietarului și ca urmare dau naștere la raporturi de drepturi și obligații între unitățile implicate.

Dacă echivalentul valoric al bunurilor trecute de la o unitate patrimonială la alta nu se decontează concomitent cu livrarea sau primirea bunurilor, ecuațiile de echilibru iau forma:

a) în cazul aprovizionării cu bunuri:

Valoarea bunurilor INTRATE în unitatea primitoare Valoarea

OBLIGAŢIILOR
faţă de unitatea furnizoare

b) în cazul vânzărilor de bunuri²¹:

Valoarea
DREPTURILOR DE
CREANŢĂ
asupra beneficiarilor
(către care s-au livrat
bunurile)

Valoarea bunurilor IEŞITE din unitatea patrimonială

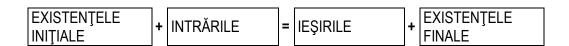
=

Crina Ioana Filip (Anul univ. 2021-2022) Bazele contabilității

20

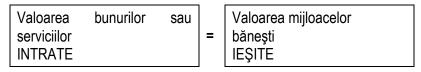
²¹ Vânzările de bunuri şi prestările de servicii pentru terți ocazionează în paralel venituri şi cheltuieli care sunt specifice mişcărilor complexe. Principiul necompensării cere reflectarea separată a acestor venituri şi cheltuieli. Noi aici simplificăm exemplul.

Mişcările simple prezentate mai sus, la nivelul unei gestiuni sau subdiviziuni organizatorice, pentru fiecare element patrimonial, pot fi sintetizate în următoarea ecuatie de echilibru:

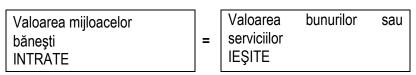


Dacă echivalentul valoric al bunurilor achiziţionate sau livrate se achită sau se încasează concomitent cu cumpărarea sau vânzarea acestora, ecuaţiile de echilibru îmbracă forma:

a) în cazul aprovizionării cu bunuri:



b) în cazul vânzării de bunuri:22



Mişcările complexe sunt consecinţa faptului că majoritatea activităţilor desfăşurate sunt consumatoare de bunuri economice (ceea ce determină o cheltuială) şi producătoare de venituri. De regulă, veniturile nu sunt egale cu cheltuielile, diferenţa dintre ele determină modificări în volumul patrimoniului, diferenţă care la rândul ei este un element patrimonial denumit profit sau pierdere (rezultatul exerciţiului).

REZULTATUL		VENITUDI		
EXERCIŢIULUI	=	VENITURI	_	CHELTUIELI

22

 $^{^{22}}$ Ibidem.

2. Concepția economică cu privire la obiectul contabilității



Concepția economică susține că în obiectul de studiu al contabilității este inclus *ansamblul* de utilizări și de resurse ale unei entități.²³Într-o abordare tradițională acest ansamblu (engl. "pool") este denumit *capital*.

Numeroşi autori susţin că obiectul de studiu al contabilităţii îl constituie modificările succesive (circuitul) capitalului privit sub dublu aspect: concret ca avere şi abstract ca izvor de provenienţă precum şi calculul rezultatelor.

Această concepţie se îndepărtează de concepţia juridico-patrimonială, în primul rând, prin faptul că include în câmpul de cuprindere a contabilităţii toate bunurile utilizate în scopuri economice (care aduc un avantaj economic în viitor) şi nu numai bunurile asupra cărora întreprinderea are un drept de proprietate. Capitalul este studiat de către contabilitate din două puncte de vedere (vezi Fig. 1.4).

A: al modului concret în care bunurile economice se investesc, se consumă și se înlocuiesc;

B: al modului de procurare şi de dobândire al acestor bunuri.

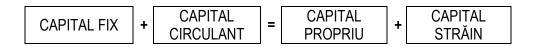
A. Din punctul de vedere al modului în care bunurile economice se utilizează, se investesc, se consumă şi se înlocuiesc deosebim **capitalul fix** sau activele imobilizate şi **capitalul circulant** sau activele circulante.

- Capitalul fix sau activele imobilizate este format din bunurile investite care participă la mai multe cicluri de exploatare şi care se înlocuiesc după un număr de ani de utilizare (maşini, utilaje, mobilier etc.). Valoarea lor se recuperează treptat pe calea amortizării, aşa cum se va arăta mai jos.
- Capitalul circulant sau activele circulante este format din bunurile economice care se consumă sau îşi schimbă forma de existență şi funcțională după fiecare ciclu de exploatare finalizat.
- B. După modul în care se dobândesc, se procură, se apropie sau se finanţează aceste bunuri economice deosebim capitalul propriu şi capitalul străin.
- Capitalul propriu este dobândit de către o unitate patrimonială, așa cum am arătat, prin efortul proprietarilor (acţionari sau asociaţi), prin autofinanţare (capitalizarea profitului, a amortizărilor şi a provizioanelor) etc.
- *Capitalul străin*, denumit și capital împrumutat și atras, cuprinde datoriile pe termen scurt și lung față de furnizori, creditori, salariați, bugetul național etc.

Ecuația de echilibru a capitalului ia forma:

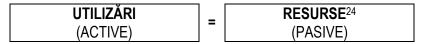
2

²³ B, Colasse, op. cit., p. 101.



Folosirea noţiunii de capital pentru desemnarea atât a elementelor de activ (a structurii bunurilor economice, a utilizărilor) cât şi pentru delimitarea elementelor de pasiv (a originii sau a surselor de provenienţă) are o utilizare foarte limitată în teoria şi practica contabilă. Această utilizare limitată a termenului de capital, numai pentru delimitarea situaţiei nete (capitaluri proprii), urmăreşte să elimine confuziile care ar putea apare dacă prin acelaşi termen s-ar defini atât elementele de activ cât şi elementele de pasiv, conform ecuaţiei de mai sus.

Din aceste considerente, susţinătorii concepţiei economice folosesc tot mai frecvent, în ultimele decenii, noţiunile de utilizări (alocări) şi de resurse, astfel:



Concepţia economică referitoare la obiectul contabilităţii conţine elemente ale concepţiei juridice şi ale concepţiei financiare, asa cum rezultă din figura 1.4.

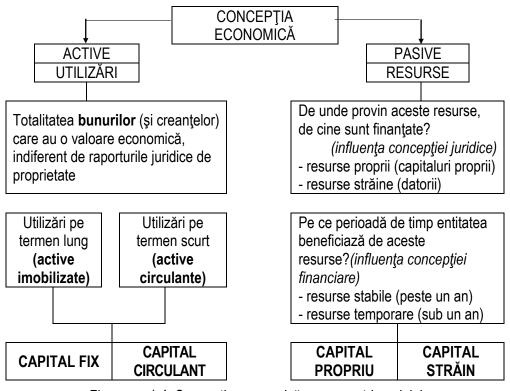


Figura nr. 1.4: Concepția economică asupra patrimoniului

Din cele de mai sus rezultă că structurarea elementelor de pasiv în resurse (capitaluri proprii) şi resurse străine (datorii) este o structurare specifică concepției juridico-patrimonială. Adversarii concepției juridico-

. .

²⁴ Termenul "resurse" nu este suficient definit şi delimitat în limbajul contabil, fiind utilizat contradictoriu uneori, pentru desemnarea bunurilor economice, iar alteori pentru delimitarea surselor de proveniență. "Cadrul general" folosește termenul "resurse" pentru desemnarea activelor patrimoniale.

patrimoniale, sub influența concepției financiare, susțin clasificarea resurselor în: resurse stabile și resurse temporare.

3. Concepția financiară cu privire la obiectul contabilității



Concepţia financiară este o variantă atât a concepţiei juridico-patrimoniale cât şi o variantă a concepţiei economice cu privire la obiectul contabilităţii.

Această concepție își propune să ofere răspuns la întrebarea "Întreprinderea este aptă, datorită structurii activelor sale, să facă față *datoriilor sale* (s.n.) atunci când acestea ajung la scadență?"

Pentru a putea răspunde la această întrebare, activele sunt structurate în *ordinea lichidității lor* (crescătoare sau descrescătoare), iar pasivele sunt prezentate în *ordinea exigibilității lor* (crescătoare sau descrescătoare).

Lichiditatea se referă, în primul rând, la intervalul de timp necesar pentru ca un element de activ să fie convertit în disponibilități bănești. În al doilea rând, lichiditatea se referă la posibilitățile unei întreprinderi de ași achita datoriile scadente într-un viitor apropiat.

Solvabilitatea se referă la posibilitatea onorării obligaţiilor scadente într-o perioadă mai mare de timp. **Exigibilitatea** indică perioada de timp după care o datorie devine scadentă şi ca urmare trebuie achitată (figura nr. 1.5)

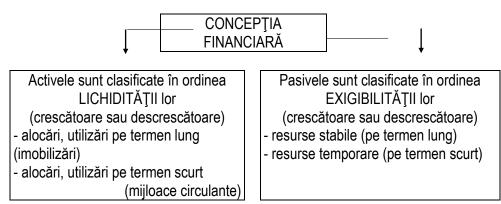


Figura nr. 1.5: Concepția juridică asupra patrimoniului

De regulă, ordonarea posturilor (elementelor) de activ și de pasiv se face în prezent, în funcție de două criterii:

- criteriul principal conţinutul economic (uneori şi juridic): natura, destinaţia activelor sau natura şi provenienţa pasivelor;
 - criteriul secundar lichidarea activelor și exigibilitatea pasivelor.

	ACTIVE	PASIVE
Criterii principale	natura	natura
(conţinut economic)	destinaţia	provenienţa
Criteriu secundar (conţinut financiar)	lichiditatea	exigibilitatea

Ordinul M.F.P. nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a C.E.E. precizează că "Bilanţul cuprinde toate elementele de activ şi de pasiv grupate după natura, destinaţia şi lichiditatea, respectiv natura, provenienţa şi exigibilitatea".

Reprezentăm mai jos modul de trecere de la patrimoniu specific concepție juridice la bilanțul specific concepției economice.

CONCEPŢIA JURIDICĂ						
Bunuri economice	+	Creanţe	=	Obligaţii asociaţi	+	Obligaţii terţi
Utilaj Autoturism Materii prime Disponibil la bancă		Bunuri economice sau sume de bani de primit de la alte entităţi		Contribuţiile asociaţilor care vor fi restituite acestora		Obligaţii de plată faţă de alte entităţi decât asociaţii
CONCEPŢIA ECONOMICĂ						
	•		ECUN		1	
Active imobilizate ≥1	+	Active circulante <1an	=	Capitaluri proprii	+	Datorii
an						
Utilaj Autoturism		Materii prime (Creanţe curente) Disp. la bancă		Surse de finanţare de la asociaţi/acţionari sau generate de societate		Surse de finanţare atrase de la alte persoane
A = Cp + D						

CONCEPTIA B.ec.+Cr. Patrimo		CONCEPTIA I ACTIV Bila	
Bunuri economice Utilai Autoturism Materii prime	Obligatii asociati	Active imobilizate Utilai Autoturism	Capitaluri proprii
Disponibil la bancă Creanţe	Oblicatii terti	Active circulante Materii prime Creanţe Disponibil la bancă	Datorii
Total B.ec.+Cr.	Total O.a.+O.t.	Total ACTIV	Total PASIV

Structura orizontală a Bilanțului – ordonat după criteriile principale și cel secundar

	ACTIV	LANT	PASIV
Lichiditate	Active imob. (natură și imobilizări necorporale imobilizări corporale imobilizări financiare Active circ. (natură și destinație) stocuri	Cap. proprii (natură și Datorii (natură și provenic datorii pe termen lung	enţă)
6	creanțe plasamente financiare disponibilități	datorii pe termen scurt	T T T T T T T T T T T T T T T T T T T
	TOTAL ACTIV	TOTAL PASIV	

Aplicație practică rezolvată

Prezentaţi cu ajutorul patrimoniului următoarele operaţii economice:

- 1. Se înființează o societate comercială S.C. Puf S.R.L. care produce pufuleți, cei doi asociați aducând ca și aport în cadrul societății: disponibil la bancă: 4.000 lei, numerar: 5.000 lei;
- 2. Societatea achiziționează, cu plata imediată (pe loc) faină în valoare de 500 lei;
- 3. Societatea acordă unei alte societăți comerciale un împrumut în valoare de 1.000 lei în numerar;
- 4. Societatea primeste de la banca un credit în valoare de 700 lei (suma este virată direct în contul bancar al societății);
- 5. Societatea achiziţionează sare în valoare de 100 lei, de la un furnizor, cu plata ulterioară (pe datorie);
- 6. Societea achită, prin virament bancar, datoria față de furnizorul de sare;
- 7. Se achizitionează un cuptor pentru fabricarea pufuleților în valoare de 2.000 lei, de la un furnizor,cu plata ulterioară (pe datorie);
- 8. Socieateta achită în numerar jumătate din datoria față de furnizorul cuptorului;
- 9. Se acceptă un nou asociat care aduce ca aport la capital un autoturism în valoare de 3.000 lei;
- 10. Se retrage un asociat căruia i se restituie imediat, prin numerar, partea lui din capital societății în valoare de 1.000 lei:

Rezolvare

D C ..

- 1. Înfiintare societate
- ↑ B.ec cu 4.000 lei, sub forma disponibilului bancar;
- ↑ B.ec cu 5.000 lei. sub forma numerarului:
- ↑ Obligaţiile faţă de asociaţi (O.a.) cu 9.000 lei.

- 2. Achizitie făină 500 lei cu plata pe loc.
- ↑ B.ec cu 500 lei, sub forma materiilor prime (făina);
- \ B.ec cu 500 lei, sub forma numerarului.

B.ec.+Cr.	۲	'1	O.a.+O.t.	
B.ec.	9.000	O.a.	0+9.000	
Disp. Bancar	0+4.000			
Numerar	0+5.000	O.t.	0	
Creanţe	0			
TOTAL B.ec.+Cr.	9.000	TOTAL O.a.+O.t.	9.000	
(B.ec. + X) + Cr = (O.a. + X) + O.t.				
(0 + 9.000) + 0 = (0 + 9.000) + 0				
-				

D.ec.+Cr.	;. T Uf. P2		U.a.+U.t.
B.ec.	9.000	O.a.	9.000
Materii prime	0+500		
Disp. Bancar	4.000	O.t.	0
Numerar	5.000 -500		
Creante	0		
•			
TOTAL B.ec.+Cr.	9.000	TOTAL O.a.+O.t.	
(B.ec	. + X - X) + Cr =	O.a. + O.t.	
(9.000 + 5	500 - 500) + 0 =	9.000 + 0	

- 3. Acordare împrumut 1.000 lei, în numerar
- ↓ B.ec cu 1.000 lei, sub forma numerarului.
- ↑ B.ec cu 500 lei, sub forma creanţelor.

- 4. Primire în contul bancar a 700 lei, dintr-un credit bancar
- ↑ B.ec cu 700 lei, sub forma disponibilului bancar;
- ↑ Oblig faţă de bancă (Oblig.terţi) cu 700 lei.

0 2 10 4

B.ec.+Cr.	B.ec.+Cr. P3		O.a.+O.t.
B.ec.	8.000	O.a.	9.000
Materii prime	500		
Disp. Bancar	4.000	O.t.	0
Numerar 4.500	0 – 1.000		
Creanțe	1.000		
Creanțe împrumut (0+1.000		
TOTAL B.ec.+Cr.	9.000	TOTAL O.a.+O.t.	
(B.ec X)	+ (Cr + X) =	O.a. + O.t.	
(9.000 - 1.000) + ((0 + 1.000)=	9.000 + 0	

B.ec.+Cr.	B.ec.+Cr. P		O.a.+O.t.
B.ec.	8.700	O.a.	9.000
Materii prime	500		
Disp. Bancar	4.000+700	O.t.	700
Numerar	3.500	Oblig.bancă	0+700
Creanţe	1.000		
Creanțe împrumut	1.000		
TOTAL B.ec.+Cr.	9.700	TOTAL O.a.+O.t.	9.700
(B	.ec. + X) + Cr =	O.a. + (O.t. + X)	
(8.000 +	700) + 1.000 =	9.000 + (0 + 700)	

- 5. Achiziție sare 100 lei de la un furnizor cu plata ulterioară
- ↑ B.ec cu 100 lei, sub forma de materii prime;
- ↑ Oblig faţă de furnizor (Oblig.terţi) cu 100 lei.

B.ec.+Cr.	B.ec.+Cr. P		O.a.+O.t.
B.ec.	8.800	O.a.	9.000
Materii prime	500+100		
Disp. Bancar	4.700	O.t.	800
Numerar	3.500	Oblig.bancă	700
Creanțe	1.000	Oblig.furnizor	0+100
Creanţe împrumut	1.000		
TOTAL B.ec.+Cr.	9.800	TOTAL O.a.+O.t.	9.800
(B.e	ec. + X) + Cr =	O.a. + (O.t. + X)	
(8.700 + 1	100) + 1.000 =	9.000 + (700 + 100)	

- 6. Achitare din contul bancar a datoriei față de furnizorul de sare
- ↓ B.ec cu 100 lei, sub forma disponibilului bancar.
- ↓ O.t. cu 500 lei, sub forma obligațiilor fața de furnizor.

B.ec.+Cr.	P	6	O.a.+O.t.	
B.ec.	8.700	O.a.	9.000	
Materii prime	600			
Disp. Bancar	4.700-100	O.t.	700	
Numerar	3.500	Oblig.bancă	700	
Creanţe	1.000	Oblig.furnizor	100-100	
Creanţe împrumut	1.000			
TOTAL B.ec.+Cr.	9.700	TOTAL O.a.+O.t.	9.700	
(B	.ec X) + Cr =	O.a. + (O.t X)		
(8.800 -	100) + 1.000 =	9.000 + (800 - 100)		

- 7. Achiziție cuptor 2.000 de la un furnizor cu plata ulterioară
- ↑ B.ec cu 2.000 lei, sub forma de utilaj;
- ↑ Oblig faţă de furnizor (Oblig.terţi) cu 2.000 lei.

B.ec.+Cr.	P	7	O.a.+O.t.
B.ec.	10.700	O.a.	9.000
Utilaj	0+2.000		
Materii prime	600	O.t.	2.700
Disp. Bancar	4.600	Oblig.bancă	700
Numerar	3.500	Oblig.furnizor	0+2.000
Creanţe	1.000	-	
Creanțe împrumut	1.000		
TOTAL B.ec.+Cr.	11.700	TOTAL O.a.+O.t.	11.700
(B.ed	c. + X) + Cr =	O.a. + (O.t. + X)	
(8.700 + 2.00	00) + 1.000 =	9.000 + (700 + 2.00	00)

- 8. Achitare în numerar a jumătate din datoria față de furnizorul
- ↓ B.ec cu 1.000 lei, sub forma numerarului.
- ↓ O.t. cu 1.000 lei, sub forma obligațiilor față de furnizor.

B.ec.+Cr.	P	8	O.a.+O.t.
B.ec.	9.700	O.a.	9.000
Utilaj	2.000		
Materii prime	600	O.t.	1.700
Disp. Bancar	4.600	Oblig.bancă	700
Numerar 3	.500-1.000	Oblig.furnizor	2.000 -1.000
Creanţe	1.000	-	
Creanţe împrumut	1.000		
TOTAL B.ec.+Cr.	10.700	TOTAL O.a.+O	t. 10.700
(B.	ec X) + Cr =	O.a. + (O.t. + X	()
(10.700 - 1.0	000) + 1.000 =	9.000 + (2.700	- 1.000)

- 9. Acceptare asociat nou, aport la capital sub forma auto. 3.000 lei.
- ↑ B.ec cu 3.000 lei, sub forma de mijloc de transport;
- ↑ Oblig faţă de asociaţi cu 3.000 lei.

B.ec.+Cr.	P	9	O.a.+O.t.
B.ec.	12.700	O.a.	9.000+3.000
Mijloc de transport	0+3.000		
Utilaj	2.000		
Materii prime	600	O.t.	1.700
Disp. Bancar	4.600	Oblig.bancă	700
Numerar	2.500	Oblig.furnizor	1.000
Creanţe	1.000		
Creanţe împrumut	1.000		
TOTAL B.ec.+Cr.	13.700	TOTAL O.a.+O.t.	13.700
(B.e	c. + X) + Cr =	(O.a. + X) +O.t.	
(9.700 + 3.000) + 1.000 =		(9.000 + 3.000) +	1.700

- 10. Se retrage un asociat căruia i se restituie, pe loc, numerar 1.000 lei
- ↓ B.ec cu 1.000 lei, sub forma numerarului.
- ↓ O.a. cu 1.000 lei.

B.ec.+Cr.	P	10	O.a.+O.t.
B.ec.	12.700	O.a.	12.000-1.000
Mijloc de transport	3.000		
Utilaj	2.000		
Materii prime	600	O.t.	1.700
Disp. Bancar	4.600	Oblig.bancă	700
Numerar 2.50	00-1.000	Oblig.furnizor	1.000
Creanţe	1.000		
Creante împrumut	1.000		
TOTAL B.ec.+Cr.	12.700	TOTAL O.a.+O.t.	12.700
(B.ec.	- X) + Cr =	(O.a X) +O.t.	
(12.700 - 1.000)) + 1.000 =	(12.000 - 1.000) -	+ 1.700

4. Teste de evaluare



4.1 Aplicații practice propuse

1. Pornind de la următoarele elemente patrimoniale:

- materii prime: 5.000 lei - datorii furnizori: 4.000 lei

- capital social: 6.000 lei - disp. la bancă: 2.500 lei - creanțe clienți: 1.500 lei - numerar: 1.000 lei

a) Întocmiţi patrimoniul iniţial

b) Prezentați, cu ajutorul patrimoniului, următoarele operații economice:

- 1. Se contractează și se încasează prin virament, un credit bancar în valoare de 500 lei;
- 2. Se ridică de la bancă si se depune în casierie suma de 300 lei;
- 3. Se încasează, prin virament bancar, jumătate din creanțele avute față de clienți;
- 4. Se achiziționează, cu plata ulterioară, materii prime în valoare de 1.000 lei;
- 5. Se achită, în numerar, datoria față de furnizorul de materii prime;
- 6. Se rambursează, prin virament bancar, 250 lei din creditul bancar primit la pct.1;
- 7. Unul dintre furnizor, faţă de care societatea are o datorie de 1.500 lei, acceptă să primeasă în schimbul acesteia materii prime;
- 8. Se retrage un asociat, căruia i se restiuie partea lui din capitalul societății în sumă de 500 lei, prin virament bancar;
- 9. Se acceptă un nou asociat, care contribuie la capitalul societății cu suma de 1.250 lei, în numerar;

			1.		
B.ec.+Cr.	Patrim. iniţial	O.a.+O.t.	- B.ec.+Cr.	P1	O.a.+O.t.
TOTAL B.ec.+Cr.	TOTAL O.a.+O.t.		TOTAL B.ec.+Cr.	TOTAL O.a.+O.t	
2.			3.		
-			-		
B.ec.+Cr.	P2	O.a.+O.t.	B.ec.+Cr.	P3	O.a.+O.t.
TOTAL B.ec.+Cr.					
	TOTAL O.a.+O.t.		TOTAL B.ec.+Cr.	TOTAL O.a.+O.t	
	TOTAL O.a.+O.t.		TOTAL B.ec.+Cr.	TOTAL O.a.+O.t	•
4.	TOTAL O.a.+O.t.		TOTAL B.ec.+Cr. 5.	TOTAL O.a.+O.t	
	TOTAL O.a.+O.t.			TOTAL O.a.+O.t	

B.ec.+Cr.	P4	O.a.+O.t.	B.ec.+Cr.	P5	O.a.+O.t.
TOTAL B.ec.+Cr.	TOTAL O.a.+O.t.		TOTAL B.ec.+Cr.	TOTAL O.a	.+O.t.
	l			I	
6.			7.		
0.			1.		
-			-		
B.ec.+Cr.	P6	0.a.+0.t.	B.ec.+Cr.	P7	O.a.+O.t.
TOTAL B.ec.+Cr.	TOTAL O.a.+O.t.		TOTAL B.ec.+Cr.	TOTAL O.a	.+O.t.
	I			l	
8.			9.		
-			-		
-			_		
B.ec.+Cr.	P8	0.a.+0.t.	B.ec.+Cr.	P9	O.a.+O.t.
TOTAL Diog : Cr	TOTAL O a . O t		TOTAL Dag : Cr	TOTAL O	O+
TOTAL B.ec.+Cr.	TOTAL O.a.+O.t.		TOTAL B.ec.+Cr.	TOTAL O.a	ı.+∪.l.

2. Pornind de la elementele de mai jos, întocmiţi Bilanţul SC Puf SRL, care are ca obiect de activitate producţia de pufuleţi:

făină: 3.000 datorii-furnizori: 5.000 Dacia pick-up: 4.000 program informatic: 2.000 numerar: 3.000 pufuleţi: 2.500

dat. la bancă pe t. lung:6.000 capitaluri proprii: 9.000 disponibil bancar: 3.500 creanțe-clienți: 2.000

ACTI	Bilant (neordonat) Sume	PASIV Sume
TOTAL ACTIV	TOTAL PASIV	

	ACTIV	BILANT (ordonat) Sume	PASIV Sume
Lichiditate	Active imobilizate Active circulante	Cap. proprii Datorii	Exigibilitate
	TOTAL ACTIV	TOTAL PASIV	

1. se încas 2. se achiz 3. se achit 4. se depu 5. asociați	ritionează un malaxor î ă prin virament bancar ne numerar (din casier i decid acceptarea furn	anțele față de clien n valoare de 2.000 , jumătate din dato rie) la bancă în sun izorului ca asociat	ıţi prin virament bancar;), cu plata ulterioară; ria faţă de furnizor; nă de 500 lei;	0 lei prin virament ban	car;
1. Încasare ½ din creanțe	e		2. Achiziţie malaxor 2.000) lei, cu plata ulterioar	ă.
-			-		
-			-		
ACTIVE	B1	PASIVE_	ACTIVE	B2	PASIVE
TOTAL ACTIVE	TOTAL PASIV	E	TOTAL ACTIVE	TOTAL PA	SIVE
- ACTIVE	B3	PASIVE	- - ACTIVE	B4	PASIVE.
TOTAL ACTIVE	TOTAL PASIV	E	TOTAL ACTIVE	TOTAL PA	SIVE
5. Asociaţii decid accepta rămasă) ACTIVE	area furnizorului ca asc B5	ociat (ptr. dat.	6. Retragere asociat, resi	tituire 1.000 lei în num	erar. PASIVE
TOTAL ACTIVE	TOTAL PASIV	E	TOTAL ACTIVE	TOTAL PA	SIVE
	•			·	

3. S.C. Puf S.R.L., producătoare de pufuleţi, având trei asociaţi, prezintă următoarea situaţie:

2.300; 2.700;

1.000;

2.000;

- sare

- faină

- creanțe față de clienți

- datorii faţă de bancă

- datorii faţă de furnizori:

- disponibil la bancă

8.000;

2.000;

3.000.

- capital social

- numerar

se încasează iumătate din creantele fată Modificări:	á de clienţi prin virament ACTIV	bancar: Bilant 1 Sume	PASIV Sume
-			
_			
	TOTAL ACTIV	TOTAL PASIV	
2. se achiziţionează un autoturism în valoa	re de 2.000, cu plata ulte	rioară:	
Modificări:	ACTIV	Bilant 2	PASIV
		Sume	Sume
-			
-			
	TOTAL ACTIV	TOTAL PASIV	
3. se achită prin virament bancar, datoria fa	aţă de furnizorul autoturi	smului:	
Modificări:	ACTIV	Bilanţ 3 Sume	PASIV Sume
-			
-			
	TOTAL ACTIV	TOTAL PASIV	
		l	

4. Pornind de la Bilanțul obținut la aplicația 3 reflectați operațiile economice de mai jos respectând criteriile de ordonare

a activelor şi pasivelor:

4. se acnita prin viramanet band	ar 1.500 din datoria faţă de bancă :	Bilanţ 4	DACIN
ficări:	ACTIV	Sume	PASI\ Sume
	TOTAL ACTIV	TOTAL PASIV	
		101/121/1011	i
		l	
5. se depune din casierie la ban	ca suma de 500: ACTIV	Bilanţ 5	PASIV
Modificări:	ACTIV	Sume	Sume
-			
-			
	TOTAL ACTIV	TOTAL PASIV	
		10000	<u> </u>
		I	
asociaţii decid acceptarea fur	nizorului ca asociat: ACTIV	Bilanţ 6	PASIV
Modificări:	ACTIV	Sume	Sume
Wiodificari.			
_			
-			
	TOTAL ACTIV	TOTAL PASIV	
	. • :/\L/\\\	101/121/1014	İ

5.	. Pornind de la	a elementele	de mai jos,	întocmiţi	Bilanţul S	C Shoe	SRL,	care a	re ca	obiect de	activitate	producţia	de
în	căltăminte:												

numerar	3.000	capital social	15.000
disp.bancar	6.000	cutii-carton	1.000
terenuri	3.000	obiecte de inventar	1.000
program info.	2.000	creanţe-clienţi	3.000
piele	1.500	pantofi	1.500
datorii-furnizori	3.000	credit bancar	4.000

ACTIV	Bilant (neordonat) Sum	PASIV ACT	ΓΙV Bilan t Su	; (ordonat) m	PASIV Sume
TOTAL ACTIV	TOTAL PASIV	ТО	TAL ACTIV	TOTAL PASIV	

6. Pornind de la elementele de mai jos, întocmiţi Bilanţul SC ABC SRL, care are ca obiect de activitate comerţul en-detail cu produse de morărit şi panificaţie:

făină	3.000	capital social	15.000
disp.bancar	6.000	pungi plastic	1.000
sediu	3.000	pâine	1.000
brevet	2.000	mobilier 3.000	
casă de marcat	1.500	licenţă	1.500
datorii-furnizori	3.000	datorii-stat	4.000

Bilant (neordonat) Sum	PASIV ACTIV Sume	Bilant (ordonat) Sum	PASIV Sume
/ TOTAL PAS	IV TOTAL A	CTIV TOTAL PASI	V
	Sum	Sum Sume	Sum Sume Sum

4.2 Întrebări de autoevalure

1. În cazul concepției juridice, contabilitatea reflectă prin patrimoniu:

- a) drepturi și obligații;
- b) active si pasive:
- c) bunuri și datorii.

2. În cadrul concepției economice, bunurile economice se clasifică în:

- a) capital propriu și capital străin;
- b) capital fix si capital circulant:
- c) bunuri economice și obligații.

3. În cadrul concepției economice, după modul de finanțare, dobândire a bunurilor, deosebim:

- a) capital propriu si capital străin;
- b) capital fix si capital circulant;
- c) capital propriu și capital impropriu.

4. Intervalul de timp necesar pentru ca un element să fie convertit în disponibilități bănești, reprezintă:

- a) lichiditatea datoriilor:
- b) lichiditatea capitalurilor proprii;
- c) lichiditatea activelor.

5. Perioada de timp după care un element devine scadent, reprezintă:

- a) exigibilitatea datoriilor;
- b) exigibilitatea rezultatelor;
- c) exigibilitatea activelor.

6.Indicaţi, dacă este cazul, obiectul de activitate al unei SC pentru care un program informatic poate fi considerat:

- a) marfă: DA, pentru societăți care comercializează softuri, ex: Intend, eMag...
- b) imobilizare corporală:
- c) produs finit.

7. Autoturismul Dacia Logan poate avea pentru SC Dacia-Renault SA calitatea de...?

- a) materie primă:
- b) produs finit: DA, este implicit.
- c) imobilizare necorporală:
- d) imobilizare corporală:
- e) marfă.

8. Pornind de la procesul de fabricare al pâinii, nominalizați bunurile care au calitatea de:

- a) materie primă: făină.
- b) materiale auxiliare:
- c) produs finit:
- d) imobilizare corporală.

Bazele contabilității

Modulul 2

Referințe bibliografice:

- Deaconu A.(coord.), Bazele contabilităţii-concepte şi aplicaţii, vol I, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2017 (Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Horomnea E., Fundamentele ştiinţifice ale contabilităţii. Doctrină. Concepte. Lexicon, Editura Tipo Moldova, Iaşi, 2010 (Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Matiş D. (coord.), Bazele contabilităţii. Fundamente şi premise pentru un raţionament profesional autentic, Editura Casa Cărţii de Ştiinţă, Cluj-Napoca, 2010 (Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Matiş D. (coord.), Bazele contabilităţii. De la practică la teorie, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005 (Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Matiş D. (coord.), Bazele contabilităţii, Aspecte teoretice şi practice, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005(Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Popa I., Matiş D., Pop A., Pete Ş., Bazele contabilităţii. Fundamente metodologice Aplicaţii practice, Ediţie bilingvă, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2009(Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- OMFP 1802/2014 Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (Mod de accesare: resursă disponibilă on-line)

Bazele contabilității

Modulul 3

DEFINIREA ȘI CARACTERIZAREA ELEMENTELOR SITUAȚIILOR



I. Cuprins

- 1. Definirea și caracterizarea elementelor din Bilanț
- 2. Definirea și caracterizarea elementelor din Contul de profit și pierdere
- 3. Aplicaţii practice



II. Objective

Analiza şi înţelegerea sferei de acţiune a obiectului contabilităţii;
Dezvoltarea capacităţii studenţilor de a recunoaşte şi defini principalele
componente ce definesc poziţia financiară ale entităţii;
Analiza perfomanţelor entităţii prin intermediul Contului de profit şi pierdere;
Identificarea caracteristicilor veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor;



III. Cuvinte cheie

active, capitalri proprii, datorii, cost de achiziție, cost de producție, bilanţ, venituri, cheltuieli, profit, pierdere

1. Definirea și caracterizarea elementelor din Bilanț

Bilanţul este definit în unele lucrări ca "fiind *starea la un moment dat a situaţiei întreprinderii*". Această definire, abţinându-se de a califica cuvântul "situaţie", lasă să planeze o incertitudine asupra conţinutului acestui document; este vorba de a descrie situaţia juridică a întreprinderii sau situaţia economică şi financiară.

"Cadrul General de Întocmire şi Prezentare a Situaţiilor Financiare" elaborat de către IASB stabileşte că: "structurile Bilanţului legate direct de evaluarea poziţiei financiare sunt activele, datoriile şi capitalul propriu". Acestea sunt definite după cum urmează (pct. 49):

- **a. un activ** reprezintă o resursă controlată de către întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute și de la care se așteptă să genereze beneficii economice viitoare pentru întreprindere;
- **b.** o datorie reprezintă o obligație actuală a întreprinderii 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 acţionarilor în activele unei întreprinderi după deducerea tuturor datoriilor sale.



De reținut CARACTERIZAREA GENERALĂ A ACTIVELOR

Cadrul general (conceptual) elaborat de către IASB, pe baza definiției date activelor, face următoarele precizări:

- **a.** Beneficiile economice viitoare încorporate în active reprezintă potențialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxuri de numerar şi echivalente de numerar către întreprindere. Acesta:
 - poate fi un potenţial productiv, care face parte din activitatea de exploatare a întreprinderii (utilaje, clădiri, stocuri pentru producţie etc.)
 - poate fi transformat în numerar sau echivalent al numerarului (prin vânzarea produselor finite, a mărfurilor etc. sau prin încasarea creanţelor). Echivalentele de numerar sau investiţii (plasamente) foarte lichide, pe termen scurt, care sunt rapid convertibile în numerar, cum sunt efectele comerciale de încasat;
 - poate contribui la reducerea ieşirilor de numerar (rezultatele cercetărilor ştiinţifice contribuie la reducerea consumurilor de resurse şi prin aceasta, la reducerea preţurilor pentru aprovizionări sau pentru remunerarea salariaţilor).

Beneficiile economice viitoare (în sens de avantaje economice) pot rezulta în mai multe moduri, deoarece un activ poate fi:

- utilizat separat sau împreună cu alte active pentru prestarea de servicii sau producţia de bunuri destinate vânzării. Clienţii care acceptă aceste bunuri sau servicii vor achita contravaloarea lor, contribuind prin aceasta la intrarea de noi lichidităţi. Aceste lichidităţi oferă noi avantaje economice viitoare, deoarece ele permit întreprinderii să aibă controlul asupra resurselor;
- schimbat cu alte active;
- utilizat pentru stingerea unor datorii;
- repartizat acţionarilor întreprinderii.
- b. În cadrul activelor, o pondere importantă o deţin activele care au o formă fizică, cum sunt clădirile, utilajele, stocurile de materii prime, produse finite, mărfuri etc. Dar, existenţa formei fizice nu este esenţială pentru existenţa unui activ, deoarece pot contribui la avantaje economice viitoare şi activele necorporale, cum sunt brevetele, know-how, drepturile de autor etc., dacă acestea sunt deţinute şi controlate de către întreprindere. De asemenea, au vocaţia de a aduce avantaje economice viitoare şi fondul comercial, creanţele şi alte drepturi ale întreprinderii, cheltuielile care nu au fost încă decontate asupra rezultatelor, cum sunt cheltuielile de cercetare, cheltuielile constatate în avans etc.
- c. Majoritatea activelor sunt asociate unui drept legal (drept de proprietate şi de creanţă). Dreptul de proprietate nu este esenţial pentru existenţa unui activ. Astfel, o întreprindere controlează avantajele economice viitoare aduse de către un bun deţinut pe baza unui contract de leasing (financiar).
- d.De regulă, activele sunt rezultatul unor tranzacţii sau evenimente trecute (au fost cumpărate sau produse în trecut). Dar, activele se pot obţine şi prin alte operaţiuni sau tranzacţii, cum sunt activele primite de la organismele internaţionale, guvern sau comunităţile locale, ca urmare a unor programe care sprijină dezvoltarea economică a unei zone sau a unei ramuri economice (mineritul sau alte activităţi).
- e. leşirile de numerar generează, de regulă, active, fără ca cele două fluxuri să coincidă. Pot avea loc ieşiri de numerar, fără ca ele să genereze beneficii economice viitoare (plata unor penalități, plata unor cheltuieli care nu sunt recunoscute în Bilanţ), aşa cum se va arăta mai jos.
- f. Cadrul general (conceptual) dezvoltă conceptul de recunoaștere (încorporare) a activelor, datoriilor, cheltuielilor sau veniturilor, fie în Bilanţ, fie în Contul de profit şi pierdere. Acest concept, care va fi prezentat mai jos, oferă un răspuns la întrebarea Când o tranzacţie sau un eveniment se "stochează" în Bilanţ şi când se înregistrează ca o cheltuială sau ca un venit în Contul de profit şi pierdere?

În principiu, un activ este recunoscut în Bilanţ în momentul în care este probabilă realizarea unor beneficii economice viitoare şi activul respectiv poate fi evaluat în mod credibil.

Reglementările contabile românești structurează elementele de activ astfel:

- I. Active imobilizate
 - Imobilizări necorporale

- Imobilizări corporale
- Imobilizări finaciare

II. Active circulante

- Stocuri
- Creante
- Investiții financiare pe termen scurt
- Casa și conturi la bănci

III. Cheltuieli în avans

Elementele de activ sunt reflectate în contabilitate la costul lor istoric, de la data intrării în patrimoniu. Costul istoric mai este denumit și *valoare contabilă* sau valoare de intrare și se stabilește în funcție de costul de achiziție sau costul de producție a activelor intrate

Costul de achiziție al unui bun este egal cu preţul de cumpărare la care se adaugă taxele nerecuperabile (cum sunt taxele vamale) cheltuielile de transport-aprovizionare şi alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilizare sau intrare în gestiune a bunului respectiv.

Se substituie costului de achiziție *valoarea de aport*, atribuită bunurilor aduse de către acționari ca aport la capitalul social, și *valoarea justă*, atribuită bunurilor obținute cu titlul gratuit. Valoarea de aport și valoarea justă se stabilesc în funcție de prețul pieții, starea și utilitatea bunurilor în cauză.

În cazul imobilizărilor de natura mijloacelor fixe, în costul istoric se includ şi costurile estimate de demontare şi mutare a activului, respectiv de refacere (restaurare a amplasamentului) zonei la sfârşitul duratei de viaţă a acestuia.

Costul de producţie al unui bun cuprinde: costul de achiziţie al materiilor prime şi consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producţie (cum sunt salariile directe), precum si cota cheltuielilor indirecte de producţie alocate în mod raţional ca fiind legate de fabricarea acestuia.

Cu ocazia închiderii exerciţiului elementele de activ se evaluează la *valoarea contabilă netă*. Valoarea contabilă netă se determină în funcţie de valoarea de intrare (valoarea contabilă sau cost istoric) din care se deduc amortizările cumulate şi provizionale pentru deprecieri cumulate.

Valoarea de intrare în contabilă = Valoarea de intrare în patrimoniu - Amortizările cumulate - Ajustările pentru deprecieri cumulate

Valoarea contabilă trebuie să fie în acord cu beneficiile economice viitoare generate de activul respectiv. Ajustarea valorii activelor se efectuează în funcție de intenția întreprinderii. Dacă întreprinderea intenționează să utilizeze activul în procesul de producție, ajustarea pentru diminuarea valorii activelor se determină prin compararea valorii de recuperare prin utilizare cu valoarea contabilă. Dacă întreprinderea nu intenționează să utilizeze activul în procesul de producție, ajustarea pentru diminuarea valorii activelor se face prin compararea valorii realizabile nete cu valoarea contabilă (I.A.S -36)²⁵.

B. Caracterizarea generală a pasivelor externe și interne

După cum s-a arătat anterior, pasivul în accepţiunea contabilităţii, desemnează atât obligaţiile entităţii faţă de terţi (pasivele externe) cât şi capitalurile proprii (pasivele interne)



De reținut CARACTERIZAREA GENERALĂ A DATORIILOR

O datorie este o obligaţie actuală, un angajament sau o responsabilitate de a acţiona intr-un anumit fel. Întreprinderile au datoria să respecte aceste obligaţii, indiferent dacă ele sunt consecinţa unui contract (tranzacţii sau eveniment) sau a unei cerinţe legale. Prin decontarea datoriilor se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care încorporează beneficii economice.

Pe baza definiției dată datoriilor, "cadrul general" elaborat de către IASB face următoarele precizări:

a. Caracteristica esenţială a unei datorii rezultă din faptul ca este o obligaţie actuală ce rezultă din evenimente şi tranzacţii trecute.

Majoritatea obligatiilor reprezintă sume ce trebuie plătite:

- pentru bunurile şi serviciile primite (obligaţii comerciale);
- pentru creditele luate de la instituţiile specializate sau de la alte persoane fizice sau juridice (credit bancar, credit obligatar, alţi creditor);
- pentru munca prestată (salarii şi alte drepturi ale personalului);
- pentru stingerea datoriilor fiscale şi a altor datorii legale;
- pentru menţinerea bunelor relaţii de afaceri (sumele ce se aşteaptă a fi cheltuieli pentru remedierea defecţiunilor la produsele vândute anterior);
- din dorința întreprinderii de a avea un comportament de o manieră echitabilă (ecologizarea zonei);
- acoperirea reducerilor viitoare. Pe baza cumpărăturilor efectuate de către un client în decursul anului (în trecut), întreprinderea poate înregistra obligaţia de a-i acorda o reducere de preţ (la sfârşitul anului).

21

²⁵ Aceste aspecte sunt dezvoltate în lucrarea Bazele contabilității, citată mai sus, pag. 132-133 și 169-187

Nu se confundă obligaţiile actuale cu angajamentele viitoare. Decizia de a cumpăra un activ în viitor nu dă naştere la o obligaţie actuală. În mod normal, obligaţiile iau naştere după recepţionarea bunurilor sau lucrărilor efectuate. Unele obligaţii iau naştere după semnarea unui contract irevocabil de cumpărare de active, dacă acest contract prevede penalizări şi despăgubiri substanţiale care fac imposibilă rezilierea sau nerespectarea lui.

- **b. Stingerea unei obligaţii** actuale implică, de regulă, renunţarea de către întreprindere la anumite resurse care încorporează beneficii economice. Stingerea unei obligaţii prezente se poate face prin:
- plată în numerar sau prin decontări bancare;
- cedarea altor active:
- prestarea de servicii;
- înlocuirea obligaţiei respective cu o altă obligaţie;
- renunţarea de către creditor la drepturile sale (prescripţii, reduceri fiscale, reduceri comerciale etc.);
- transformarea obligației în capital propriu (obligațiuni convertibile în acțiuni, oferta de acțiuni în vederea achitării unor datorii etc.).
- c. Majoritatea datoriilor sunt bine precizate ca şi cuantum şi scadenţă (exigibilitate). Există datorii care nu pot fi determinate decât pe baza unor *estimări contabile*. Astfel, în unele ţări se constituie **provizioane**, cum sunt provizioane pentru garanţii acordate clienţilor, provizioane pentru litigii, provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale etc. Un provizion este o obligaţie actuală, chiar dacă a fost stabilit printr-o estimare credibilă.
- d. Recunoașterea unei datorii în Bilanţ are loc în momentul în care este probabil ca ea să genereze o *ieşire* de resurse purtătoare de beneficii economice şi este posibilă o *evaluare credibilă*.

Datoriile sunt structurate astfel:

- A. datorii cu scadență până la un an;
- B. datorii cu scadență mai mare de un an.

În cadrul fiecăreia din aceste categorii sunt incluse:

- Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni;
- Sume datorate instituțiilor de credit;
- Avansuri încasate în contul comenzilor;
- Datorii comerciale;
- Efecte comerciale de plătit;
- Sume datorate societăților din cadrul grupului;
- Sume datorate privind interesele de participare;
- Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale, pentru asigurările sociale, creditorii diverși etc.



De reținut Caracterizarea generală a capitalurilor proprii

Cadrul general (conceptual) definește capitalul propriu ca **interes rezidual** al acţionarilor în activele unei întreprinderi, după deducerea tuturor datoriilor sale.

După cum s-a arătat, în literatura de specialitate sunt expuse două abordări referitoare la capitalul propriu:

- reprezintă o estimare contabilă a valorii drepturilor de proprietate ale investitorilor (proprietarilor) în întreprindere.
- 2. reprezintă datoria întreprinderii față de proprietari (situația netă).

ACTIVE	CAPITALURI PROPRII
ACTIVE	DATORII

Capitalul propriu (interesul rezidual, situaţia netă) este subclasificat în Bilanţ astfel încât să satisfacă necesităţile de informare ale utilizatorilor situaţiilor financiare care doresc să cunoască modul de constituire şi de distribuţie (utilizare) a capitalului propriu. Această clasificare permite exercitarea controlului asupra resurselor de constituire a capitalului propriu şi asupra destinaţiilor date acestor elemente.

Mărimea capitalului propriu din Bilanţ depinde de modul de evaluare a activelor şi datoriilor şi nu de valoarea de piaţă a acţiunilor unei întreprinderi.

Capitalurile proprii sunt structurate de către contabilitate astfel:

- 1. Capital (individual sau social)
- 2. Prime legate de capital
- 3. Rezerve din reevaluare
- 4. Rezerve (legale, statutare sau contractuale, pentru acţiuni proprii)
- 5. Rezultatul exerciţiului
- Rezultatul reportat

NOTĂ: Provizioanele şi veniturile în avans au atât caracteristicile capitalurilor proprii cât şi caracteristicile unor datorii asupra exerciţiilor viitoare. Ca urmare, ele sunt poziţionate în Bilanţ între capitalurile proprii şi datorii.

Sintetic bilantul se poate prezenta astfel:

	ACTIV	BILANT	PASIV
Lichiditate	Active imob. (natură și imobilizări necorporale imobilizări corporale imobilizări financiare Active circ. (natură și destinați stocuri creanțe	Cap. proprii (natură și	Exig
0	plasamente financiare disponibilităţi	datoni pe termen scurt	0
	TOTAL ACTIV	TOTAL PASIV	

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

După cum s-a arătat, în obiectul de studiu al contabilității intră cunoașterea existenței și stării activelor și pasivelor patrimoniale.În același timp, contabilitatea include în obiectul său evidența, calculul, analiza și controlul mișcărilor interne și a transformărilor suferite de elementele patrimoniale în urma operațiunilor desfășurate de către o entitate.

Consumurile de mijloace economice, de resurse şi producerea de rezultate sunt *mişcări complexe* care provoacă transformări atât în **volumul** cât şi în **structura patrimoniului**.

De regulă, veniturile şi cheltuielile nu sunt egale între eleşi ca urmare se înregistrează o modificare a volumului patrimoniului, modificare care este reflectată în contabilitate prin intermediul rezultatului exerciţiului (a profitului sau a pierderii).

"Cadrul general" stipulează că "profitul este frecvent utilizat ca o măsură a performanței" sau ca o bază de referință pentru alți indicatori... Veniturile și cheltuielile constituie elemente direct legate de măsurarea profitului"(pct. 69).

Informaţiile furnizate de către contabilitate despre profitabilitatea şi performanţele unei întreprinderi sunt utile pentru "a anticipa capacitatea întreprinderii de a genera fluxuri de trezorerie cu resursele existente. Ele sunt utile şi pentru formularea raţionamentelor despre eficienţa cu care întreprinderea poate utiliza noile resurse" (pct. 17).

După cum s-a arătat, Bilanţul prezintă activele, datoriile şi capitalurile proprii, pe baza cărora se evaluează **poziţia financiară** a unei întreprinderi. Contul de profit şi pierdere (Contul de rezultate) prezintă veniturile şi cheltuielile pe baza cărora se evaluează **performanțele** întreprinderii respective.

Părţile componente ale situaţiilor financiare (Bilanţul, Contul de profit şi pierdere, Situaţia fluxurilor de trezorerie etc.) reflectă diferite aspecte ale aceleiaşi tranzacţii sau alte evenimente, motiv pentru care aceste documente de sinteză contabilă se interrelaţionează între ele (pct. 20).

Cadrul general (pct. 70) definește cheltuielile și veniturile astfel:

- Cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorilor activelor sau creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari.
- Veniturile constituie creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri sau creşteri ale activelor sau descreşteri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuţiile acţionarilor.



De retinut Caracterizarea Generală a Cheltuielilor

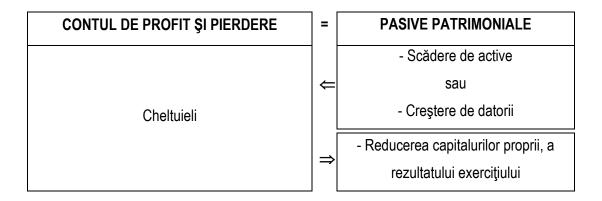
Cheltuielile sunt reprezentate de diminuarea în decursul unui exercițiu a unor avantaje economice viitoare sub forma:

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

- 1. ieşirilor de lichidități sau echivalent de lichidități datorită plății unor servicii primite (cheltuieli cu serviciile de la terți), plății amenzilor, penalități, dobânzi, despăgubiri etc.;
- ieşirilor din stocurile de materii prime şi materialelor eliberate în consum, a costurilor de achiziţie a mărfurilor livrate, a costului de producţie a produselor finite vândute etc.;
- 3. utilizării unor active imobilizate. Cheltuielile cu utilizarea imobilizărilor sunt alocate fracţionat pe întreaga perioadă de utilizare a acestora sub forma amortizărilor (cheltuieli cu amortizarea). Amortizările au rolul de a asigura recunoaşterea în Contul de profit şi de pierdere a cheltuielilor aferente perioadei în care avantajele economice asociate utilizărilor de imobilizări sunt consumate;
- 4. pierderilor şi minusurilor de valoare, ca urmare a dezastrelor (calamităţilor); deprecierii elementelor de activ (cheltuieli cu ajustările pentru deprecieri); lipsurilor constatate la inventariere; diferenţelor de curs valutar nefavorabil (reducerea creanţelor în valută); ieşirii din patrimoniu a activelor imobilizate etc.

b. creșterea datoriilor ca urmare a:

- 1. consumului bunurilor nestocabile şi a serviciilor de terţi;
- 2. înregistrării datoriilor față de personal (cheltuieli cu personalul);
- 3. înregistrărilii obligațiilor de plată privind unele impozite, taxe și contribuții;
- 4. creşterii obligaţiilor în valută, ca urmare a modificării cursului valutar;
- 5. constituirii provizioanelor;
- 6. constatării altor datorii cărora nu le corespund elemente de activ (care nu generează avantaje economice viitoare) etc.



Ocazionarea cheltuielilor se derulează de regulă în patru etape, după cum urmează:

- a. angajarea intervine în momentul cumpărării când se creează obligaţia bănească faţă de furnizori de a plăti bunurile si serviciile primite de la aceştia;
- b. plata constă în achitarea unei sume de bani ca echivalent în cadrul relaţiilor comerciale sau de transfer (fără echivalent) în cadrul relaţiilor financiare. Astfel, achitarea obligaţiilor faţă de furnizor reprezintă o plată ca echivalent, iar achitarea unui impozit datorat reprezintă un transfer fără echivalent;
- c. consumul sau vânzarea este specific utilizării efective a bunurilor economice în vederea satisfacerii unei nevoi a unității patrimoniale;
- d. încorporarea este o etapă strict contabilă în cadrul căreia cheltuielile sunt decontate asupra rezultatelor exercițiului.



Figura 1.8: Etapele formării cheltuielilor

- 1. aprovizionări de la furnizori;
- 2. plăți către furnizori;
- 3. consumuri din stoc;
- 4. consumuri de bunuri nestocabile:

- 5. plăţi care sunt concomitente şi cheltuieli (plata unui serviciu nestocat; plata dobânzilor bancare)
 Aceste etape derulate în formarea cheltuielilor pot fi succesive sau simultane astfel:
 - consumul de materii prime presupune aprovizionarea şi stocarea acestora (1.), plata făcându-se concomitent (cash) sau ulterior (2.) şi consumul propriu-zis (3.). Deci angajarea poare să preceadă plata şi consumul.Uneori materiile prime aprovizionate se consumă înainte de a fi plătite (consumul precede plata), iar în alte situaţii angajarea se suprapune în timp cu plata (aprovizionări cu plata pe loc, în numerar).
 - consumurile de bunuri nestocabile (energia, apa, servicii de la terţi) au loc simultan cu angajarea (aprovizionarea) (4.), iar plata lor se face ulterior (2.).

Nu toate cheltuielile iau naștere în urma parcurgerii acestor etape, unele cheltuieli nu presupun o plată, ci sunt consecința unui "joc contabil". Aceste cheltuieli calculate sunt determinate de deprecierile ireversibile (amortizarea) și de deprecierile reversibile (ajustările) pe care le suferă elementele patrimoniale, așa cum s-a arătat. În același timp, unele plăți se suprapun cu cheltuielile corespunzătore, cum este cazul plății dobânzilor bancare.



De reținut Caracterizarea Generală a veniturilor

Veniturile sunt reprezentate de creşterea, în decursul unui exerciţiu, a unor avantaje economice (beneficii economice) viitoare, sub forma:

a. intrării sau creșterii de active:

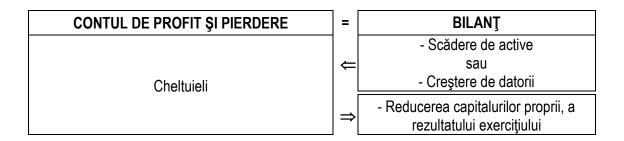
- 1. în contrapartida veniturilor obţinute în urma vânzării bunurilor şi serviciilor pot să intre diferite categorii de active, cum sunt: numerar şi echivalentele de numerar, creanţe, bunuri şi servicii primite în schimbul bunurilor şi serviciilor livrate²⁶;
- 2. venituri din creşterea de stocuri din producţia proprie şi din producţia de imobilizări, inclusiv plusurile de inventar constatate;
- 3. active primite sub forma subvenţiilor de exploatare, a donaţiilor, a despăgubirilor, a amenzilor, a dobânzilor, dividendelor, redevenţelor şi chiriilor încasate sau de încasat;
- 4. câştiguri din ieşirea activelor imobilizate;
- 5. câştiguri latente din diferenţe de curs valutar favorabile, din reevaluarea unor titluri de plasament etc.

b. scăderea de datorii:

1. venituri din anularea provizioanelor;

²⁶ În anumite situații se admite achitarea datoriilor prin livrarea unor active (IAS 32, pct.33)

- 2. venituri din anularea sau prescrierea unor datorii;
- 3. venitul din impozitul pe profit amânat etc.



Pentru unitățile bugetare, fundații, asociații etc. veniturile sunt formate din finanțările, cotizațiile și contribuțiile primite din diferite surse.

În cazul agenților economici veniturile se creează, de regulă, în urma parcurgerii a patru etape:

- a. obţinerea, uneori şistocarea, producţiei în curs, a lucrărilor şi serviciilor executate, produselor finite şi a semifabricatelor recepţionate (venituri din producţia stocată)
- b. facturarea producţiei constă în transferul dreptului de proprietate de la vânzător la clienţii săi.
 Facturarea dă naştere la un drept de creanţă asupra beneficiarilor de produse;
- c. încasarea reprezintă etapa în care se transformă în bani rezultatele producției;
- d. încorporarea este o etapă contabilă în cadrul căreia veniturile sunt încorporate în rezultate în vederea acoperii cheltuielilor.

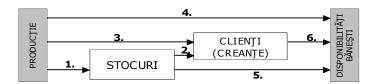


Figura 1.9: Etapele formării veniturilor

- 1. venituri din producția stocată;
- 2. venituri din producția facturată (livrată) stocabilă;
- 3. venituri din producția facturată nestocabilă;
- 4. venituri din producţia vândută, cu plata pe loc (cash) nestocabilă;
- 5. venituri din producția vândută, cu plata pe loc (cash) stocabilă;
- 6. încasarea carențelor.

Etapele de creare a veniturilor pot fi şi ele succesive sau simultane, astfel:

- produsele finite pot parcurge succesiv etapele de obţinere 1, facturare 2, şi încasare 6. Dacă vânzarea are loc în numerar etapele de livrare (cu sau fără factură) şi încasarea sunt simultane 5.
- producţia nestocabilă presupune parcurgerea simultană a etapei de obţinere şi facturare 3, iar
 încasarea poate avea loc ulterior sau in acelaşi timp 4



^{Calculați} 3. Aplicații practice

- 1. Identificați și explicați elementele componente ale definiției activelor, pentru fiecare din situațiile de mai jos.
 - 1. Achiziția unui autocamion de la un furnizor utilizat la prestarea unor servicii către terți;
 - 2. Achiziţionarea unui stoc de mărfuri;
 - 3. Obţinerea unui stoc de produse finite (în urma unui proces de producţie);

- 1 resursă controlată: DA, societatea exercită un drept de proprietate.
- 2 evenimentul trecut: Achiziția
- 3 beneficii economice: Creșterea fluxurilor de numerar de intrare, indirect prin exploatarea
- 4 cost credibil: DA, acesta este dat de costul de achiziție

Denumire element: Mărfuri (Achiziționate)

- 1 resursă controlată:
- 2 evenimentul trecut:
- 3 beneficii economice:
- 4 cost credibil:

Denumire element: Produse finite (obţinute în urma unui proces de producţie)

- 1 resursă controlată:
- 2 evenimentul trecut:
- 3 beneficii economice:
- 4 cost credibil:
- 2. SC Shoemaker SRL are ca obiect de activitate producţia de încălţăminte. Întocmiţi bilanţul iniţial pe baza următoarelor elemente:

- hală de producţie:	10.000	 impozite de plătit: 	7.000
- maşină de găurit:	8.000	- piele:	7.000
- capital social:	31.000	 datorie faţă de furnizor: 	10.000
- credit bancar pe t. lung:	1	7.000 - creanţe-clienţi:	6.000
- capse metalice:		6.000 - prenadez:	3.000
- computer:	2.000	- pantofi:	12.000
- datorii priv. salariile:	3.000	- program informatic:	6.000
- numerar:	3.200	- disponibil la bancă:	4.800

ACTI	Bilant (neordonat)	PASIV	ACTIV	Bilant (ordonat)	PASIV
			ACTIVE IMOBILIZATE	CAPITALURI	
			ACTIVE CIRCULANTE	DATORII	
TOTAL ACT	IV TOTAL PA	ASIV	TOTAL ACTIV	TOTAL PASIV	

3. SC PUF SRL are ca obiect de activitate producţia de pufuleţi. Pornind de la elementele date întocmiţi bilanţul iniţial.

- creanţe-clienţi	5.000	- capital social 14.00	0
- disponibil bancar	5.000	- datorii-stat 5.00	0
- hală	15.000	- datorii-furnizori	6.000

ACTIV	Bilanţ ini	Bilanţ iniţial	
Construcţii (hală)	15.000	Capital social	14.000
Creanțe-clienți	5.000		
Disponibil bancar	5.000		
		Datorii-stat	5.000
		Datorii-furnizori	6.000
TOTAL ACTIV	25.000	TOTAL PASIV	25.000

Reflectați cu ajutorul bilanțului următoarele operații economice:

1. Se acceptă un nou asociat care aduce ca aport la capitalul social un malaxor în valoare de 3.000 lei;

ACTIV	Bilanţ '	1	PASIV
Construcţii (hală)	15.000	Capital social	17.000
Utilaj (malaxor)	+3.000		
Creanţe-clienţi	5.000		
Disponibil bancar	5.000		
		Datorii-stat	5.000
		Datorii-furnizori	6.000
TOTAL ACTIV	28.000	TOTAL PASIV	28.000
	Construcţii (hală) Utilaj (malaxor) Creanţe-clienţi Disponibil bancar	Construcţii (hală) 15.000 Utilaj (malaxor) +3.000 Creanţe-clienţi 5.000 Disponibil bancar 5.000	Construcţii (hală) Utilaj (malaxor) Creanţe-clienţi Disponibil bancar 15.000 +3.000 5.000 Datorii-stat Datorii-furnizori

2. Se acceptă un nou asociat care aduce ca aport la capitalul social numerar 2.000 lei;

	ACTIV	Bilanţ i	2	PASIV
- ↑A, numerar +2.000 lei;	Construcţii (hală)	15.000	Capital social	19.000
	Utilaj (malaxor)	3.000		
- ↑ Cp, capitalul social +2.000 lei.	Creanţe-clienţi	5.000		
(A+X) = (Cp+X) + D	Disponibil bancar	5.000	Datorii-stat	5.000
	Numerar	+2.000	Datorii-furnizori	6.000
	TOTAL ACTIV	30.000	TOTAL PASIV	30.000
	-			

	ACTIV	Bilanţ 3	PASIV
-			
-			
-			
	TOTAL ACTIV	TOTAL PASIV	
4. Se achiziţionează de la un furnizo			·
	ACTIV	Bilanţ 4	PASIV
-			
-			
	TOTAL ACTIV	TOTAL PASIV	
5. Se acordă unei alte societăţi un îr	nprumut de 1.000 lei, pe terme	en de 2 ani, prin virament bancar	,
	ACTIV	Bilanţ 5	PASIV
-			
_			
	TOTAL ACTIV	TOTAL PASIV	
6. Se încasează în numerar 1.000 le		<u>, </u>	•
	ACTIV	Bilanţ 6	PASIV
•			
-			
	TOTAL ACTIV	TOTAL PASIV	
		1.0.7.2.7.017	I

3. Se achiziţionează de la un furnizor: un program informatic în val. de 2.000 lei şi un calculator în val. de 2.500 lei, plata ulterioară;

	ACTIV	Bilanţ 7	PASIV
-			
-			
	TOTAL ACTIV	TOTAL PASIV	
8. Se încasează prin virament band		i l	e termen de 2
ani;		, , , , , , , , , , , , , , , , , , ,	_
	ACTIV	Bilanţ 8	PASIV
-			
_			
0. Co pobizitionogaž motorii primo 1	TOTAL ACTIV	do la un furnizor ou plata ultariogră	
9. Se achiziţionează materii prime			
	ACTIV	Bilanţ 9	PASIV
-			
-			
	TOTAL ACTIV	TOTAL PASIV	
4. SC SHOEMAKER SRL are ca of	biect de activitate produ	ıcţia de pantofi. Pornind de la eleme	entele date
întocmiţi bilanţul iniţial creanţe-clienţi 2.000	- capital s	social 14.000	
- numerar 5.000	- disponik		
- hală de producție 5.000		riv. salariile 6.000	
	ACTIV	Bilanţ iniţial	PASIV
			į
	TOTAL ACTIV	TOTAL PASIV	

7. Se încasează prin virament bancar 500 lei din împrumutul acordat la punctul 5.

Reflectați cu ajutorul bilanțului următoarele operații economice:

 Se achiziţionează de la u 	ın furnizor o maşină de găurit	in valoare de 2.000 lei, cu pla	ita uiterioara;
	ACTIV	Bilanţ 1	PASIV
-			
_			
	TOTAL ACTIV	TOTAL PASI	
2. Se acceptă un nou asociat carvaloare de 1.000 lei;			·
	ACTIV	Bilanţ 2	PASIV
-			
-			
-			
	TOTAL ACTIV	TOTAL PASI	/
3. Se acceptă un nou asociat car calculator în val. de 2.500 lei;	e aduce ca aport la capitalul s	ocial: şireturi în valoare de 1.	000 lei și un
	ACTIV	Bilanţ 3	PASIV
-			
-			
-			
	TOTAL ACTIV	TOTAL PASI	/
4. Se acordă unei alte societăţi u	n împrumut de 1.000 lei, pe te	rmen de 2 ani, prin virament	pancar;
	ACTIV	Bilanţ 4	PASIV
-			
_			
-			
	TOTAL ACTIV	TOTAL PASI	/

5. Se acordă unei alte societă	ăți un împrumut de 500 lei, pe terr	men de 6 luni, în numerar;	
	ACTIV	Bilanţ 5	PASIV
-			
-			
	TOTAL ACTIV	TOTAL PASIV	
6. Se achită prin virament ba	ncar datoriile privind salariile:		
o. oc doma prim viramoni ba	ACTIV	Bilanţ 6	PASIV
	ACTIV	Dilatiş 0	FAGIV
-			
-			
	TOTAL ACTIV	TOTAL PASIV	
7 Se încasează în numerar î	imprumutul acordat la punctul 5.		
Troo moacoa <u>a</u> a m namoran	ACTIV	Bilanţ 7	PASIV
	ACTIV		FAGIV
-			
-			
	TOTAL ACTIV	TOTAL PASIV	

Bazele contabilității

Modulul 3

Referințe bibliografice:

- Deaconu A.(coord.), Bazele contabilităţii-concepte şi aplicaţii, vol I, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2017 (Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Horomnea E., Fundamentele ştiinţifice ale contabilităţii. Doctrină. Concepte. Lexicon, Editura Tipo Moldova, Iaşi, 2010 (Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Matiş D. (coord.), Bazele contabilităţii. Fundamente şi premise pentru un raţionament profesional autentic, Editura Casa Cărţii de Ştiinţă, Cluj-Napoca, 2010 (Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Matiş D. (coord.), Bazele contabilităţii. De la practică la teorie, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005 (Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Matiş D. (coord.), Bazele contabilităţii, Aspecte teoretice şi practice, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005(Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Popa I., Matiş D., Pop A., Pete Ş., Bazele contabilităţii. Fundamente metodologice Aplicaţii practice, Ediţie bilingvă, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2009(Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- OMFP 1802/2014 Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (Mod de accesare: resursă disponibilă on-line)

Bazele contabilității

Modulul 4

DUBLA REPREZENTARE A PATRIMONIULUI ȘI DUBLA DETERMINARE A REZULTATELOR



I. Cuprins

- 1. Dubla reprezentare a patrimoniului cu ajutorul bilanțului
- 2. Dubla determinare a rezultatelor
- 3. Aplicaţii practice
- 4. Întrebări de autoevaluare



II. Obiective

Cunoașterea elementelor definitorii ale partidei duble; Delimitarea conceptelor de dublă reprezentare a patrimoniului și dublă determinare a rezultatelor; Înțelegerea criteriilor de recunoaștere și evaluare a elementelor bilanțului și contului de profit și pierdere; Dezvoltarea capacității studenților de a identifica influențele operațiilor economice asupra patrimoniului; Exprimarea influenței operațiilor economice asupra patrimoniului prin intermediul ecuației de echilibru.



III. Cuvinte cheie

patrimoniu, bilanţ, rezultat, active, pasive, modificări patrimoniale, ecuația economică a patrimoniului

1. Dubla reprezentare a patrimoniului cu ajutorul bilanțului

Relaţiile dintre structurile patrimoniului (active, datorii şi capitaluri proprii), prezentate cu ajutorul Bilanţului şi interacţiunea dintre acestea şi structurile Contului de profit şi pierdere (venituri, cheltuieli, rezultate), privite la *un moment dat, cât şi în dinamică* (mişcarea, transformarea) lor, sunt abordate de către contabilitate cu ajutorul unor **ecuaţii de echilibru** (denumite în unele lucrări raporturi de echivalenţă, raporturi de schimb, raporturi valorice etc.)

Conţinutul acestor ecuaţii de echilibru stă la baza definirii *caracteristicilor* esenţiale ale contabilităţii, caracteristici determinate prin conceptul de "contabilitate dublă" sau "contabilitate în partidă dublă".

Din punct de vedere istoric, **principiul partidei duble** a fost explicat în numeroase feluri. În prezent, acest principiu este explicat independent de geneza şi evoluţia sa istorică, pe baza a două raţionamente fundamentale:

a. Dacă contabilitatea este privită ca o ştiinţă de gestiune care furnizează informaţiile necesare fundamentării deciziilor, contabilitatea dublă este explicată cu ajutorul fluxurilor de sens contrar generate de relaţiile de schimb dintre entităţi. Prezentarea mişcărilor elementelor de patrimoniu cu ajutorul fluxurilor de intrări (F = intrarea, folosinţa) şi a fluxurilor de ieşirii (R = resursa ieşită din entitate) va fi făcută mai jos.

Pentru exemplificare, presupunem că un client se aprovizionează cu mărfuri de la un furnizor, achitându-se concomitent, echivalentul în numerar.

Cele două fluxuri de sens contrar se prezintă astfel:



De exemplu reiese că orice utilizare (F) îşi are originea intr-o resursă (R) şi orice tranzacţie dă naştere la două fluxuri de sens contrar (în exemplul de mai sus, un flux real şi unul monetar).

Această abordare este utilă pentru explicarea fluxurilor generate de tranzacţiile unei întreprinderi cu alte entităţi, dar este mai puţin operantă atunci când se încearcă explicarea unor operaţiuni interne (spre exemplu, explicarea operaţiunilor rectificative şi de regularizare). Această accepţiune stă la baza Tabloului de finanţare şi a Contului de profit şi pierdere.

b. Dacă se consideră că obiectul contabilității îl reprezintă prezentarea existenței și stărilor elementelor patrimoniale și a rezultatelor obținute, cu ajutorul **Bilanțulu**i și respectiv a **Contului de rezultate**,

atunci la baza principiului partidei duble sunt așezate: 1. dubla reprezentare; 2. dubla înregistrare;

3. dubla determinare a rezultatelor.

Dubla reprezentare este un principiu de bază al contabilității care constă în reprezentarea sub dublu aspect al patrimoniului:

- sub aspectul componenței și a destinației (alocării, utilizării) elementelor de ACTIV. După cum s-a arătat, elementele de activ sunt abordate atât din punct de vedere al **concepției economice** (sunt controlate de întreprindere, provin din evenimente trecute și generează avantaje economice viitoare) cât și din punct de vedere al **concepției juridico-patrimoniale** (activul este privit ca totalitatea drepturilor de proprietate și de creanță: creanțe asupra terților și creanțe asupra exercițiilor viitoare)
- sub aspectul surselor de provenienţă ale elementelor de PASIV, respectiv al capitalurilor proprii (pasive interne) şi al datoriilor (pasive externe). Elementele de pasiv sunt explicate de către contabilitate atât după o concepţie preponderent economică cât şi după o concepţie preponderent juridică, aşa cum s-a arătat.

Dubla reprezentare a patrimoniului cu ajutorul Bilanţului, se bazează pe următoarele ecuaţii de echilibru:



Dubla reprezentare a aceluiași patrimoniu se bazează pe echilibrul permanent dintre activele patrimoniale și pasivele patrimoniale, echilibru cunoscut prin expresia "egalitatea bilanțieră".

Pentru simplificarea expunerii, vom considera în continuare că, privit din punct de vedere concret-materal, patrimoniul poartă denumirea de **active**, iar din punct de vedere abstract – al provenienței, poartă denumirea de **pasive**. Noțiune de active este rezultatul faptului că elementele patrimoniale participă nemijlocit în cadrul proceselor economice (clădirile adăpostesc oameni sau utilaje, mijloacele de transport transportă oameni sau bunuri, unele utilaje prelucrează materiile prime etc.), deci au un rol **activ** în cadrul acestor procese. În schimb pasivele nu participă nemijlocit in cadrul proceselor economice, deci au un rol pasiv, se *modifică ca urmare a modificării activelor*.

Concepţia normativă pune accentul pe obiectivul contabilităţii de a furniza informaţii utile diferitelor categorii de utilizatori.

Dubla reprezentare se realizează cu ajutorul bilanţului. Pentru a putea prezenta patrimoniul sub dublu aspect, bilanţul a fost conceput să aibă cele două părţi distincte, şi anume: o parte pentru a prezenta existenţele de activela un moment dat, care se numeşte **activ** şi cealaltă parte pentru a prezenta existenţele de pasive la un moment dat, care se numeşte **pasiv**.

Prezentarea activului bilanţului în partea stângă şi a pasivului în partea dreaptă este întâmplătoare, dar denumirea de activ şi pasiv nu este întâmplătoare (aşa cum s-a prezentat mai sus).

Pe baza recomandărilor naţionale şi internaţionale de normalizare contabilă, în practică se cunosc două forme de prezentare a bilanţului

- O formă de tablou cu două părţi – aşa cum s-a prezentat mai sus – numită şi schema orizontală de bilanţ. Prezentarea sub această forma este dată de abordarea economică a bilanţului în sensul că activul şi pasivul sunt două mărimi valorice ale aceleiaşi realităţi economice, respectiv a capitalurilor de care dispune o unitate patrimonială. Sau, tot din punct de vedere economic, în bilanţ capitalurile sunt reprezentate atât sub aspectul originii lor, ca resurse, cât şi al modului lor de utilizare concretă. Această interpretare generează ecuaţia economică a bilanţului, numită şi egalitate bilanţieră:

ACTIV=PASIV sau UTILIZĂRI=RESURSE

- O altă formă de reprezentare a bilanţului are în vedere interpretarea juridică a bilanţului. Relaţia care decurge din asemenea interpretare este:

(patrimoniul economic net)

Pe baza acestei relaţii bilanţul se prezintă sub formă de listă care se mai numeşte schema bilanţului vertical.

Bilanţul sub formă de tablou cu două părţi pune în evidenţă egalitatea existentă între active şi pasive (sau între resurse şi utilizări) ceea ce se mai numeşte **egalitate bilanţieră**. Această formă de prezentare are o utilitate didactic – metodologică mai mare decât bilanţul vertical, facilitează înţelegerea logicii contabile.

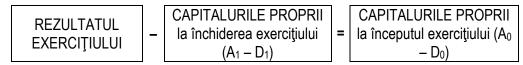
Modelul de bilanţ sub forma listei verticale ordonează structurile patrimoniale în active, datorii şi capitaluri, scopul final constând in prezentarea situaţiei nete care se mai numeşte capital propriu sau patrimoniu economic net.

2. Dubla determinare a rezultatelor

Dacă contabilitatea reflectă mişcările complexe, care determină modificări atât în structura şi în mărimea bogăției unei întreprinderi, ecuația de echilibru se stabileşte în funcție de modalitatea alesă pentru calculul rezultatelor.

a. dacă rezultatele se calculează în funcție de activitatea desfășurată în decursul unei perioade, cu ajutorul Contului de profit și de pierdere, ecuația de echilibru va fi:

b. dacă rezultatele se calculează în funcţie de variaţia bogăţiei (a capitalurilor proprii sau a valorilor reziduale), ecuaţia de echilibru va fi:



Pentru calculul rezultatelor în funcție de variația capitalurilor proprii, se impune excluderea din calcul a aporturilor la mărirea capitalului social și a distribuirilor făcute de către acționari la mărirea capitalului social și a distribuirilor făcute de către acționari, așa cum s-a arătat.

Principiul fundamental al contabilității – partida dublă (dubla reprezentare, dubla înregistrare și dubla determinare a rezultatelor) – se continuă cu:

- 1. înregistrarea cronologică și sistematică
- 2. înregistrarea analitică și sintetică, așa cum se va arăta în continuare.



Calculați 3. Aplicații practice

I. SC PUF SRL are ca obiect de activitate producţia de pufuleţi. Pornind de la următorul bilanţ reflectaţi cu ajutorul Bilanţului şi a Contului de Profit sau Pierdere [CPP] (unde este cazul), operaţiunile economice indicate

ACTIV	Bilant	PASIV	
disponibil bancar	12.000	Capital social	16.000
mat.aux (sare)	8.000	Datorii-furnizori	4.000
TOTAL ACTIV	20.000	TOTAL PASIV	20.000

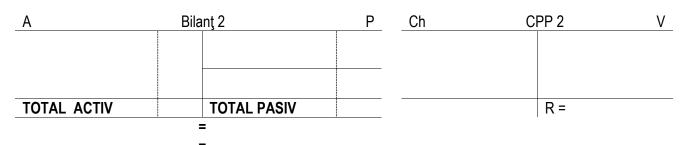
1. Se achiziționează făină de porumb în valoare de 2.000 de la un furnizor, cu plata ulterioară; Această operație duce la:

_

Bilanţ 1	Р	Ch	CPP 1	V
TOTAL PASIV			R =	
=	<u> </u>		·	
	TOTAL PASIV	TOTAL PASIV	TOTAL PASIV	TOTAL PASIV R =

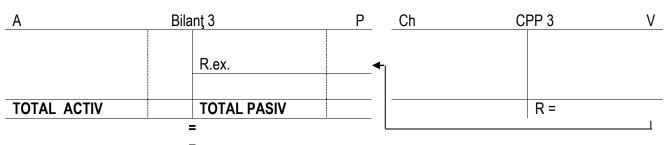
2. Se achită în numerar datoria față de furnizor (de la op.1). Această operație duce la:

-



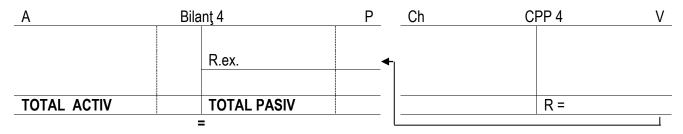
3. Se dă în consum făina existentă în stoc. Această operație duce la:

-

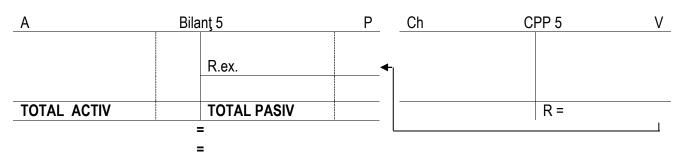


4. Se primeşte factura privind consumul de energie în valoare de 1.000 lei (plata are loc ulterior). Această operație duce la:

.

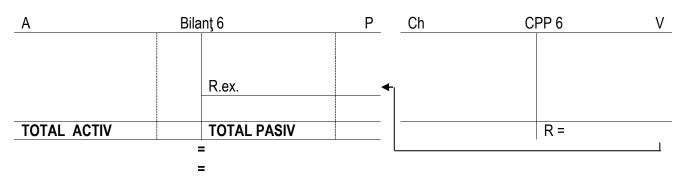


5. Se achită prin virament bancar datoria față de furnizorul de energie. Această operație duce la:



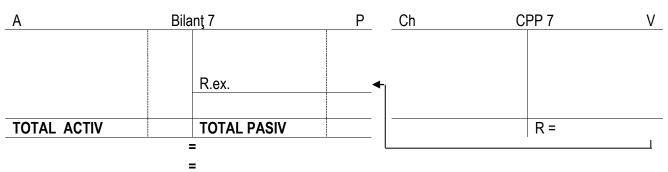
6. Se prestează unui client un serviciu de consultanţă la tariful de 4.000 lei, cu încasare ulterioară. Această operație duce la:

-



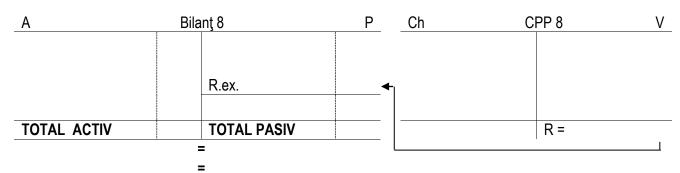
7. Se încasează prin virament bancar creanţa faţă de client (op.6). Această operaţie duce la:

-



8. Se încasează prin virament bancar, dobânzi aferente disponibilului în sumă de 500 lei. Această operație duce la:

•



II. Pornind de la următorul bilanţ reflectaţi cu ajutorul Bilanţului şi a Contului de Profit sau Pierdere [CPP] (unde este cazul), operaţiunile economice indicate.

ACTIV	Bilant	PASIV	
disponibil bancar	12.000	Capital social	16.000
numerar	8.000	Datorii-furnizori	4.000
TOTAL ACTIV	20.000	TOTAL PASIV	20.000

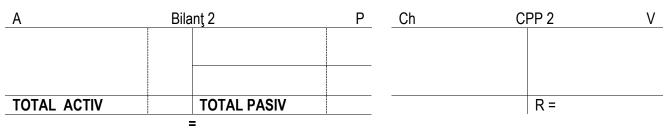
1. Se achiziţionează materii prime în valoare de 2.000 de la un furnizor, cu plata ulterioară; Această operaţie duce la:

-

Α	Bilanţ 1	Р	Ch	CPP 1	V
TOTAL ACTIV	TOTAL PASIV			R =	
	=			•	
	=				

2. Se achită în numerar datoria față de furnizorul de materii prime (op.1). Această operație duce la:

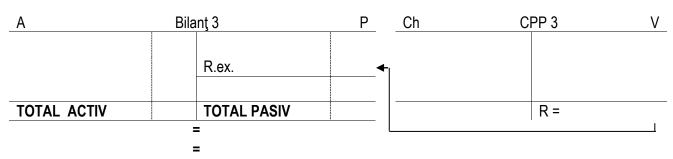
_



=

3. Se dau în consum materiile prime. Această operație duce la:

.



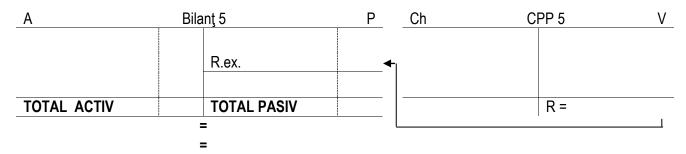
4. Se primeşte factura privind consumul de apă în valoare de 1.500 lei (plata are loc ulterior). Această operație duce la:

.

Α	A Bilanţ 4		Ch	CPP 4	V
	R.ex.				
	IX.6X.				
TOTAL ACTIV	TOTAL PASIV			R=	1

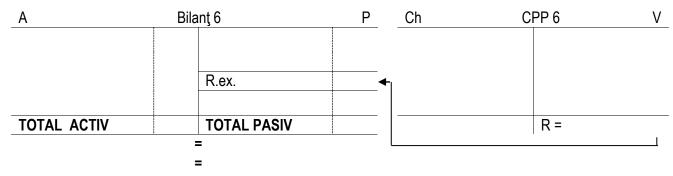
5. Se achită prin virament bancar datoria față de furnizorul de apă. Această operație duce la:

.



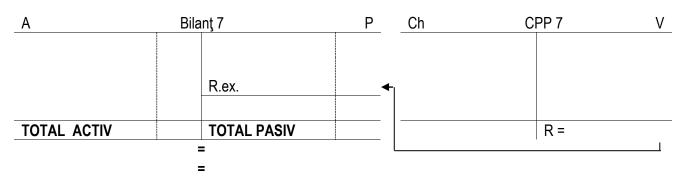
6. Se prestează unui client un serviciu de transport la tariful de 3.000 lei, cu încasare ulterioară. Această operație duce la:

-



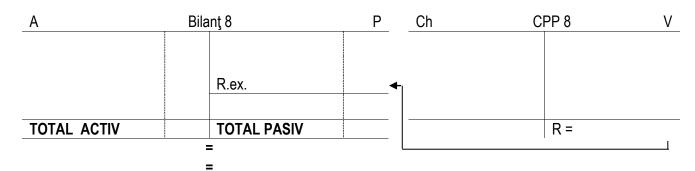
7. Se încasează în numerar creanța față de client (op.6). Această operație duce la:

_



8. Se încasează prin virament bancar, dobânzi aferente disponibilului în sumă de 500 lei. Această operaţie duce la:

-





4. Întrebări de autoevaluare

- **1.** În care din structurile activelor trebuie încadrată o multifuncţională Xerox, în valoare de 2.500 lei ptr. următoarele SC:
 - a) Xerox Corporation
- ->produs finit
- b) eMag
- ->
- c) PUF SRL
 - SRL ->
- 2. Identificați obiectul de activitate al SC pentru care făina de porumb este încadrată în structura activelor ca:
 - a) materie primă
- ->producţia de pufuleţi
- b) produs finit
- ->
- c) marfă
- ->
- 3. Identificați obiectul de activitate al SC pentru care rumegușul este încadrată în structura activelor ca:
 - a) materie primă
 - ->

- b) produs rezidual ->
- c) marfă
- ->
- d) combustibil ->
- 4. Care din elementele de mai jos poate fi încadrat în categoria imobilizărilor corporale?
 - a) brevet;
 - b) utilaj;
 - c) piese de schimb.
- 5. Care din elementele de mai jos **nu** poate fi încadrat în categoria imobilizărilor necorporale?
 - a) program informatic;
 - b) împrumuturi acordate unei alte SC;
 - c) licență de fabricație.
- 6. Care din elementele de mai jos reprezintă o datorie?
 - a) rezerve;
 - b) amenzi de plătit;
 - c) fond comercial.
- 7. Care din datoriile de mai jos are exigibilitatea cea mai mare?
 - a) o datorie față de stat cu o scadență de 30 de zile;
 - b) un credit bancar contractat pe o perioadă de 90 zile;
 - c) o datorie fată de furnizor cu o scadentă de 60 de zile.
- 8. Care din datoriile de mai jos are exigibilitatea cea mai mică?
 - a) o datorie față de stat cu o scadență de 30 de zile;
 - b) o datorie față de furnizor cu o scadență de 60 de zile;
 - c) un credit bancar contractat pe o perioadă de 90 zile.
- 9. Pornind de la ecuațiile de mai jos identificați și enunțați câte două operații economice posibile.

$$(A + X) = (Cp + X) + D$$

$$(A + X) = Cp + (D + X)$$

$$(A + X - X) = Cp + D$$

$$(A - X) = (Cp - X) + D$$

$$(A - X) = Cp + (D - X)$$

- 10. Pornindde la ecuațiile de mai jos identificați și enunțați o operație economică posibilă.
- A = (Cp + X) + (D X)
- A = (Cp X) + (D + X)

Bazele contabilității

Modulul 4

Referințe bibliografice:

- Deaconu A.(coord.), Bazele contabilităţii-concepte şi aplicaţii, vol I, Editura Risoprint, Cluj-Napoca,
 2017 (Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Horomnea E., Fundamentele ştiinţifice ale contabilităţii. Doctrină. Concepte. Lexicon, Editura Tipo Moldova, Iaşi, 2010 (Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Matiş D. (coord.), Bazele contabilităţii. Fundamente şi premise pentru un raţionament profesional autentic, Editura Casa Cărţii de Ştiinţă, Cluj-Napoca, 2010 (Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Matiş D. (coord.), Bazele contabilităţii. De la practică la teorie, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005 (Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Matiş D. (coord.), Bazele contabilităţii, Aspecte teoretice şi practice, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005(Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Popa I., Matiş D., Pop A., Pete Ş., Bazele contabilităţii. Fundamente metodologice Aplicaţii practice, Ediţie bilingvă, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2009(Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- OMFP 1802/2014 Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (Mod de accesare: resursă disponibilă on-line)

Bazele contabilității

Modulul 5

RECUNOAȘTEREA STRUCTURILOR SITUAȚIILOR FINANCIARE



I. Cuprins

- 1. Recunoașterea activelor
- 2. Recunoașterea datoriilor
- 3. Recunoaşterea veniturilor
- 4. Recunoașterea cheltuielilor



II. Objective

Identificarea mecanismelor de recunoaștere și evaluare a elementelor patrimoniale; Recunoașterea elementelor de activ; Prezentarea structurii și caracteristicilor activului patrimonial; Recunoașterea elementelor de datorii Prezentarea structurii și caracteristicilor pasivului patrimonial; Reflectarea performanței entității; Prezentarea și detalierea conceptelor de cheltuieli și venituri; Identificarea modalităților de determinare a rezultatului exercițiului financiar.



III. Cuvinte cheie

active, datorii, recunoaștere, cheltuieli venituri, rezultatul exercițului

1. Recunoașterea activelor



Un activ este recunoscut în Bilant în momentul în care:

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

O tranzacţie (sau un alt eveniment) nu este recunoscută în Bilanţ dacă este imposibil ca ea să genereze beneficii (avantaje) economice viitoare pentru întreprindere. O astfel de tranzacţie este recunoscută de Contul de profit şi pierdere.

Astfel, o aprovizionare cu utilaje, materii prime, mărfuri etc. asigură avantajele economice viitoare arătate mai sus şi, ca urmare, este recunoscută în activul Bilanţului, în timp ce aprovizionarea de la terţi cu materiale nestocabile sau cu utilităţi (energie, apă, gaze naturale etc.), precum şi plata unor dobânzi, comisioane, amenzi, etc. nu contribuie la avantajele economice viitoare şi, ca urmare, sunt recunoscute ca o cheltuială, în Contul de profit şi pierdere.

Recunoașterea activelor în Bilanţ are loc, de regulă, concomitent cu recunoașterea unei datorii sau a unui venit în Contul de profit și pierdere (principiul conectării cheltuielilor la venituri), așa cum se va arăta mai jos.

2. Recunoașterea datoriilor

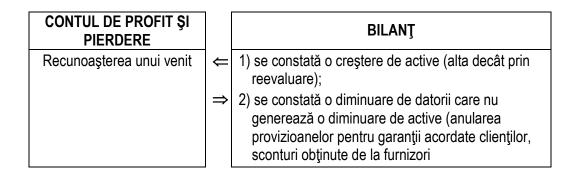
O datorie este recunoscută în Bilanţ în momentul în care este probabil ca o ieşire de resurse (purtătoare de avantaje economice) să rezulte din lichidarea unei obligaţii prezente, lichidare ce poate fi evaluată în mod credibil.

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



3. Recunoașterea veniturilor

Veniturile sunt recunoscute în Contul de profit şi pierdere atunci când are loc o creştere a beneficiilor economice viitoare (aferente creşterii 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. Creșterea valorii unor active, ca urmare a reevaluării acestora, deși corespunde definiției date veniturilor, ea se reflectă în contabilitate direct în categoria capitalurilor proprii (rezerve din reevaluare), conform principiului menținerii capitalului (acest surplus de valoare nu poate fi distribuit către acționari, deoarece el corespunde unui venit nerealizat).

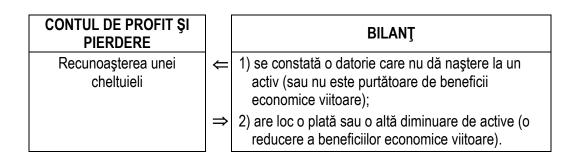
Standardul Internaţional de Contabilitate (IAS 18) precizează condiţiile care trebuie îndeplinite pentru recunoaşterea veniturilor în Contul de profit şi pierdere. Astfel, veniturile din vânzarea bunurilor sunt recunoscute în momentul în care:

- se transferă către cumpărător principalele riscuri și avantaje ce decurg din proprietatea bunului;
- întreprinderea nu mai gestionează bunul respectiv sau nu mai deține controlul asupra lui;
- mărimea venitului *poate fi evaluată* în mod rezonabil;
- există *probabilitatea* ca tranzacţia să genereze beneficii economie către întreprindere (există, spre exemplu, probabilitatea încasării unei creanţe sau a vânzării unui produs);
- tranzacţia respectivă are un cost pentru întreprindere care poate fi evaluat în mod rezonabil (beneficiile economice viitoare *primite sau de primit privesc întreprinderea*). Încasările care nu privesc întreprinderea (TVA, vânzările în mandat şi în consignaţie) nu reprezintă venituri, cu excepţia comisioanelor reţinute pentru aceste operaţiuni.

4. Recunoașterea cheltuielilor

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

O cheltuială este recunoscută de Contul de profit şi pierdere atunci când apare o datorie, fără ca aceasta să dea naștere la un activ (constituirea de provizioane pentru produsele vândute cu garanţie). De asemenea, o cheltuială este recunoscută imediat de Contul de profit şi pierdere atunci când o plată nu generează beneficii economice viitoare sau atunci când avantajele economice viitoare nu mai corespund condiţiilor de recunoaștere în activul Bilanţului (constatarea deprecierii unor active).



Bazele contabilității

Modulul 5

Referințe bibliografice:

- Deaconu A.(coord.), Bazele contabilităţii-concepte şi aplicaţii, vol I, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2017 (Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Horomnea E., Fundamentele ştiinţifice ale contabilităţii. Doctrină. Concepte. Lexicon, Editura Tipo Moldova, Iaşi, 2010 (Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Matiş D. (coord.), Bazele contabilităţii. Fundamente şi premise pentru un raţionament profesional autentic, Editura Casa Cărţii de Ştiinţă, Cluj-Napoca, 2010 (Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Matiş D. (coord.), Bazele contabilităţii. De la practică la teorie, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005 (Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Matiş D. (coord.), Bazele contabilităţii, Aspecte teoretice şi practice, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005(Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Popa I., Matiş D., Pop A., Pete Ş., Bazele contabilităţii. Fundamente metodologice Aplicaţii practice, Ediţie bilingvă, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2009(Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- OMFP 1802/2014 Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (Mod de accesare: resursă disponibilă on-line)

Bazele contabilității

MODULUL 6

DUBLA ÎNREGISTRARE A EXISTENȚEI ȘI MIȘCĂRII ELEMENTELOR PATRIMONIAL CU AJUTORUL CONTULUI



I. Cuprins

- 1. Necesitatea și conținutul economic al contului
- 2. Elementele contului
- 3. Reguli de funcționare a conturilor
- 4. Analiza contabilă a operațiilor econoice și formula contabilă
- 5. Întrebări de autoevaluare



II. Objective

Cunoașterea și identificarea elementelor contului; Prezentarea regulilor de funcționare a conturilor; Prezentarea și detalierea planului de conturi; Dezvoltarea abilităților de efectuare a analizei contabile



III. Cuvinte cheie

cont, debit, credit, sold, analiză contabilă, corespondență de conturi, formula

1. Necesitatea și conținutul economic al contului

Din paragraful precedent s-a constatat că Bilanţul nu poate prezenta la un moment dat decât existenţele active şi pasive, fără a putea reda cele două categorii de mişcări (creşteri şi micşorări) ale fiecărui element patrimonial din cursul unei perioade de gestiune. 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 existenţele cât şi modificările elementelor patrimoniale.

De asemenea, întocmirea bilanţului după fiecare tranzacţie sau operaţie necesită un volum mare de muncă şi bilanţul obţinut întocmit nu furnizează decât informaţiile valorice, lipsind factorii de decizie de informaţii exprimate şi în alte etaloane de evidenţă. De aici decurge necesitatea unui alt instrument al metodei contabilităţii care a fost conceput de către practica contabilă²⁷ nefiind apanajul teoreticienilor, numit **cont.**

Acest procedeu este conceput în așa fel încât să preia existențele active și pasive din bilanțul inițial, de la începutul perioadei de gestiune, iar în cursul perioadei de gestiune înregistrează modificările suferite de elementul respectiv, urmând ca la finele perioadei să reflecte existențele patrimoniale necesare întocmirii bilnțului final, pe baza relaței matematice:

Existențe inițiale + Creșteri – Micșorări = Existențe finale

Conturile se deschid pentru fiecare element a patrimoniului şi pentru fiecare categorie de venituri şi cheltuieli astfel:

- · conturi deschise pentru active:
- · conturi deschise pentru pasive, care la rândul lor pot fi detaliate în:
 - conturi deschise pentru elementele situației nete;
 - conturi deschise pentru datorii.

La acestea se adaugă:

· conturi deschise pentru cheltuieli;

· conturi deschise pentru venituri;

²⁷ Michel Capron, în cartea Contabilitate în perspectivă, Editura Humanitas, București, 1994, la pagina 28 precizează: Practica partidei duble apare cu mult înaintea primului tratat de literatură contabilă.

2. Elementele contului



În structura contului intră următoarele elemente:

- 1. Titlul (denumirea și simbolul) contului
- 2. Explicația operației de înregistrat
- 3. Debitul și creditul
- 4. Soldul iniţial
- 5. Rulajul contului
- 6. Total sume
- 7. Soldul final al contului

1. Denumirea şi simbolul contului

Deschise pentru fiecare element patrimonial sau pentru fiecare categorie de venituri şi cheltuieli, conturile au denumiri identice sau foarte apropiate de conţinutul sau denumirea acestora. Exemplele în acest sens sunt multiple: pentru mărfuri, contul "Mărfuri"; pentru datoria faţă de furnizori, contul "Furnizori" etc. De obicei, denumirea contului este însoţită de simbolul contului.

2. Explicația operației economice înregistrată în cont

Înregistrarea operaţiilor în conturi este însoţită de explicaţiile aferente acestora. Explicaţia poate fi una descriptivă sau contabilă.

Explicaţia descriptivă constă în prezentarea pe scurt a operaţiei economice care face obiectul înregistrării în cont, spre exemplu: "Ridicat numerar de la bancă", "Consum materii prime" etc.

Explicaţia contabilă constă în înscrierea simbolului contului corespondent în dreptul sumei înregistrate în cont (ştiut fiind faptul că orice înregistrare într-un cont determină înregistrări în cel puţin un alt cont).

3. Debitul şi creditul

Într-unul din paragrafele următoare vom prezenta etimologia termenilor debit şi credit. Anticipat, precizăm că cele două noţiuni desemnează partea stângă (debitul) şi partea dreaptă (creditul) a conturilor, indiferent de elementul patrimonial pentru care sunt deschise. Conţinutul economic al celor două noţiuni este diferit, în funcţie de natura elementului patrimonial pentru care s-a deschis contul.

- În situația în care conturile sunt deschise pentru active, în debit se înscriu existențele inițiale și sporirile iar în debit, micșorările de active.

- Dacă conturile sunt deschise pentru pasive, fie ele datorii sau elemente ale situației nete, în debit se înscriu micşorările iar în credit, existențele inițiale şi sporirile elementelor de situație netă sau a datoriilor.
- În cazul conturilor de venituri, în debit se consemnează încorporarea acestora la finele exerciţiului în contul de rezultat iar în credit, sporirile de venituri.

Merită subliniat faptul că, datorită preluării veniturilor şi a cheltuielilor în contul de rezultat la finele exerciţiului, conturile de venituri şi cheltuieli nu prezintă existenţe (soduri) finale, respectiv iniţiale.

4. Soldul iniţial al contului

Soldurile iniţiale reprezintă existenţele finale din bilanţul exerciţiului precedent. Aceste existenţe finale din exerciţiul anterior, constituie existenţe iniţiale, în virtutea principiului intangibilităţii bilanţului.

Cum pentru fiecare post din bilanţ se deschide cel puţin un cont, existenţele iniţiale din bilanţul iniţial, devin în conturi solduri iniţiale.

5. Rulajul contului

Operaţiunile economice, afectând elementele patrimoniale sau elementele contului de rezultate sunt înscrise în conturi în ordinea producerii lor.

Așadar, totalitatea sumelor înscrise în cont într-o perioadă de gestiune, atât în debit cât și în credit, formează rulajele debitoare și creditoare ale conturilor.

Operaţiunile care conduc la creşterea activelor determină în conturile deschise pentru active rulaje debitoare, iar cele care conduc la diminuarea lor determină rulaje creditoare.

Invers, operaţiunile care conduc la creşterea pasivelor, fie ele datorii sau elemente ale situaţiei nete, determină în conturile deschise pentru pasive rulaje creditoare şi rulaje debitoare, în cazul reducerii lor.

6. Total sume

Totalitatea sumelor înscrise în debitul unui cont sau în creditul său, urmare a unor operaţiuni economice produse într-o perioadă de gestiune (rulajele debitoare şi creditoare), la care se adaugă existenţele iniţiale (soldurile iniţiale) reprezintă total sume debitoare sau creditoare.

 În cazul conturilor de activ, total sume debitoare sunt egale cu soldurile iniţiale debitoare, la care se adaugă rulajul debitor; total sume creditoare sunt egale cu rulajele creditoare, deoarece conturile din această categorie prezintă numai soldul iniţial debitor. În cazul conturilor de datorii sau cele deschise pentru elemente de situaţie netă, total sume debitoare coincid cu rulajul debitor. Aceasta, deoarece respectivele conturi nu prezintă decât sold iniţial creditor.
 Total sume creditoare sunt egale cu rulajele creditoare plus soldurile iniţiale creditoare.

7. Soldul final (existențele finale)

Existențele la finele unei perioade de gestiune, în cazul unui element patrimonial, se pot determina după relația:

$$Ef = Ei + I - E$$
, unde:

Ef –exitențele finale;**Ei** – existențele inițiale;**I** – intrările sau creșterile;**E** – ieșirile sau reducerile.

Această ecuație stă la baza determinării soldurilor finale debitoare sau creditoare ale conturilor:

a. În cazul conturilor deschise pentru elemente de activ, soldul final poate fi numai debitor şi se determină după relaţia:

Sfd –soldul final debitor;**Sid** – soldul iniţial debitor;**Rd** – rulajul debitor;**Rc** – rulajul creditor.

Se observă că soldul iniţial debitor (Sid) la care se adaugă rulajul (Rd) nu reprezintă altceva decât total sume debitoare (Tsd). Cum aceste conturi nu prezintă solduri iniţiale creditoare, total sume creditoare coincid cu rulajele creditoare (Rc = Tsc). Aşadar relaţia precedentă devine:

$$Sfd = Tsd - Tsc$$

b. În cazul conturilor deschise pentru elemente de datorii sau de situaţie netă, soldul final poate fi numai creditor și se determină după relația:

Sfc – soldul final creditor, Sic – soldul iniţial creditor, Rc – rulajul creditor, Rd - rulajul debitor

Se observă că soldul iniţial creditor (Sic) la care se adaugă rulajul creditor (Rc) coincide cu total sume creditoare (Tsc). Cum aceste conturi nu prezintă solduri iniţiale debitoare, rulajul lor debitor (Rd) coincide cu total sume debitoare (Tsd). Astfel, relaţia de mai sus devine:

$$Sfc = Tsc - Tsd$$

3. Regulile de funcționare a conturilor



De reţinut REGULA CONTURILOR DE ACTIV:

- 1. încep să funcționeze prin a se debita și se debitează cu existențele inițiale de active din bilanțul de deschidere (iniţial);
- 2. de asemenea, se mai debitează cu creșterile de active, urmare a operațiunilor economice;
- 3. se creditează cu micșorările de active generate de operațiunile economice;
- 4. prezintă numai sold final debitor care este expresia existențelor de active la finele unei perioade de gestiune.



De reţinut REGULA CONTURILOR DE PASIV:

- 1. încep să funcționeze prin a se credita și se creditează cu existențele inițiale ale elementelor de situație netă și datorii din bilanțul de deschidere (inițial);
- 2. de asemenea, se mai creditează și cu creșterile elementelor de situație netă și de datorii determinate de operaţiunile economice;
- 3. se debitează cu micșorările elementelor de situație netă și de datorii, generate de operațiunile economice;
- 4. prezintă numai sold final creditor care este expresia existențelor de pasive (situației nete și a datoriilor) la finele unei perioade de gestiune.

În afara majorității conturilor care respectă una din cele două reguli generale și care se numesc conturi monofuncționale există și excepții. Sunt conturile bifuncționale care încep să funcționeze fie prin a se debita, fie prin a se credita, pe parcurs putând funcționa atât ca și cont de activ cât și de pasiv (dar nu simultan), iar la finele perioadei prezentând fie sold debitor, fie creditor.

4. Analiza contabilă a operațiilor economice și formula contabilă

Pe retinut Analiza contabilă este necesară în vederea stabilirii, în final, a formulei contabile. Aceasta presupune mai multe etape care trebuie parcurse:

1. Stabilirea naturii operației economice.

În acest sens este necesară o cunoaștere temeinică a specificului activității întreprinderii. De asemenea, trebuie citit și interpretat corect documentul justificativ care stă la baza operațiunii.

EXEMPLU: O intrare pe baza unei facturi care va fi plătită ulterior, a unei cantități de stofă, în valoare de 2.000 lei este interpretată ca achiziție de materii prime, dacă spre exemplu, societatea comercială este producătoare de confecții.

2. Determinarea influenței operației economice asupra patrimoniului

Este etapa în care se stabileşte în care dintre cele nouă tipuri de modificări ale patrimoniului se înscrie operaţiunea economică prin efectele sale. Se precizează şi sensul modificării, creştere sau micşorare a activului, respectiv a pasivului, sub forma situației nete şi/sau datoriilor, după caz, şi suma aferentă acestora.

EXEMPLU: Reluând datele din exemplul anterior, influenţa operaţiunii asupra patrimoniului poate fi reprezentată astfel:

Are loc creşterea activului sub forma creşterii de materii prime, respectiv creşterea pasivului(datoriilor) sub forma creşterii datoriilor față de furnizor.

3. Stabilirea conturilor corespondente

În această etapă se stabilesc care sunt conturile utilizate pentru fiecare element patrimonial care a suferit modificări ca urmare a operațiunii economice.

EXEMPLU: Pentru aceeaşi operaţiune, enunţată anterior, conturile corespondente sunt: "Materii prime" şi "Furnizori".

4. Aplicarea regulilor de funcţionare a conturilor

Conturile corespondente au fost deja stabilite. În etapa de față se particularizează regulile generale de funcționare a conturilor la conturile corespondente.

EXEMPLU: Pentru aceeași operaţiune, enunţată anterior, contul "Materii prime" după conţinutul economic este un cont de stocuri, după funcția contabilă, cont de activ. Având loc o creştere a stocului

de materii prime, contul se va debita cu 2.000. Contul "Furnizori" după conţinutul economic este un cont de datorii, după funcţia contabilă, cont de pasiv. Având loc creşterea datoriilor faţă de furnizori, contul se va credita cu 2.000.

5. Întocmirea formulei contabile

Analiza contabilă se încheie cu întocmirea formulei contabile care sintetizează toate elementele descrise anterior. Formula contabilă nu este altceva decât expresia egalităţii sumelor cu care se modifică elementele patrimoniale simbolizate prin conturi corespondente.

EXEMPLU: În acelaşi exemplu, de aprovizionare cu materii prime, formula contabilă este:

Componentele formulei contabile sunt:

- contul corespondent debitor care este scris în partea stânga a semnului egal "=";
- contul corespondent creditor scris în partea dreaptă a semnului egal;
- semnul egal "=" care decurge din dubla înregistrare, reprezentând egalitatea valorică între sumele înscrise în conturile corespondente;
- sumele care sunt înscrise în conturile corespondente. Sumele înscrise în contul sau conturile debitoare trebuie să fie egale cu sumele înscrise în conturile sau contul creditor

Aplicații practice

La începutul lunii ianuarie anul N, bilanţul iniţial este următorul:

	Activ Bilanţ		Pasiv		
	Mijloace de transport	20.000	Capital subscris vărsat	25.000	Ср
A	Materii prime	5.000			Ор
	Creanţe clienţi	3.000	Datorii furnizori	8.000	D
	Disponibil la bancă	5.000			
	Total activ	33.000	Total pasiv	33.000	

Pe parcursul perioadei, au avut loc următoarele operații economice:

- 1) De la bancă, în 03.01. N, se ridică numerar în sumă de 5000 lei;
- 2) Din numerarul din casierie se achită datoria faţă de un furnizor în sumă de 4000 lei, în data de 10. 01. N:
- 3) În 17. 01. N se primesc materii prime de la un furnizor, în valoare de 800 lei;

- 4) În 20. 01. N se achită în numerar datoria față de furnizorul materiilor prime în sumă de 800 lei;
- 5) În 22. 01. N se încasează prin bancă creanţa pe care societatea o are faţă de un client, în sumă de 3000 lei:
- 6) În 30. 01. N societatea depune la bancă numerar în sumă de 200 lei.

Înregistrati în contabilitate aceste opratii economice

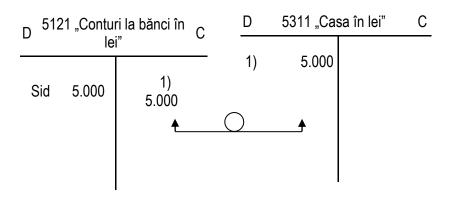
- 1) Op. ec. nr.1: Ridicare numerar de la bancă, în sumă de 5000 lei.
 - a) Natura operației: Ridicare numerar de la bancă.
 - b) Influența operației asupra patrimoniului: În urma acestei operațiuni are loc:
 - scăderea activelor sub forma disponibilităților de la bancă cu 500 lei;
 - creșterea activelor sub forma numerarului din casierie cu 500 lei;
 - c) Conturile corespondente: 5121 "Conturi la bănci în lei" și 5311 "Casa în lei".
 - d) Aplicarea regulilor de funcționare a conturilor:
- "5121 Conturi la bănci în lei" după conţinutul economic, este un cont de disponibilităţi băneşti după funcţia contabilă, cont de activ. Având loc scăderea disponibilităţilor de la bancă, contul se va credita cu 5000 lei
- "5311 Casa în lei" după conținutul economic, este cont de disponibilități bănești, iar după funcțiacontabilă, cont de activ. Având loc creșterea numerarului din casierie, contul se va debita cu 5000 lei.

Ecuația de echilibru poate fi scrisă astfel:

$$A - X + X = Cp + D$$

e) Formula contabilă este următoarea:

Grafic operația economică poate fi reprezentată astfel:



- 2) Op. ec. nr.2: Achitare datorie față de furnizori, în numerar în sumă de 4000 lei.
 - a) Natura operaţiei: achitare datorie furnizori;
 - b) Influența operației asupra patrimoniului: în urma operațiunii are loc:
 - scăderea activelor sub forma numerarului din casierie:
 - scăderea datoriilor, sub forma datoriei fată de furnizori;
 - c) Conturile corespondente sunt: 401 "Furnizori" și 5311 "Casa în lei";
 - d) Aplicarea regulilor de funcționare a conturilor:
- "**401 Furnizori**" după conţinutul economic, este cont de datorii, iar după funcţia contabilă, cont de pasiv. Având loc scăderea datoriilor față de furnizori, contul se va debita cu 4000 lei;
- "5311 Casa în lei" după conținutul economic, este cont de disponibilități bănești, iar după funcția contabilă, cont de activ. Având loc scăderea numerarului din casierie, contul se va credita cu 4000 lei.

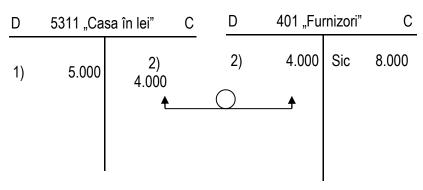
Ecuația de echilibru poate fi scrisă astfel:

$$A - X = Cp + (D - X)$$

e) Formula contabilă este următoarea:

401 "Furnizori"	v -	5311 "Casa în lei"	4000
401 "I diffizori	X	3311 "Oasa III lei	4000

Grafic operatia economică poate fi reprezentată astfel:



- 3) Op.ec. nr. 3: Achiziție materii prime de la un furnizor, la un cost de achiziție de 800 lei.
 - a) Natura operației: achiziție materii prime;
 - b) Influența operației asupra patrimoniului: în urma operațiunii are loc:
 - creșterea activelor sub forma stocului de materii prime cu 800 lei;
 - creșterea datoriei față de furnizor cu 800 lei;
 - c) Conturile corespondente sunt: 301 "Materii prime" și 401 "Furnizori"
 - d) Aplicarea regulilor de funcționare a conturilor:
- "301 Materii prime" după conținutul economic este cont de stocuri, iar după funcția contabilă, cont de activ. Având loc cresterea stocului de materii prime, contul se va debita cu 800 lei;
- "401 Furnizori" după conţinutul economic este cont de datorii, iar după funcţia contabilă, cont de pasiv. Având loc cresterea datoriei fată de furnizori, contul se va credita cu 800 lei.

Relaţia de echilibru este următoarea:

$$A + X = Cp + (D + X)$$

Formula contabilă este:

Grafic operatia economică poate fi reprezentată astfel:

D	401 "Fui	rnizori"	С	D	301 "Mate	rii prime"	С
2)	4.000	Sic	8.000	Sic	5.000		
		3)	800	3)	800		
			≜				

- 4). Op. ec. nr. 4: Achitarea datoriei față de furnizori de 800 lei.
 - a) Natura operației: Achitare datorie față de furnizori;
 - b) Influența operației asupra patrimoniului: în urma operațiunii are loc:
 - scăderea activelor sub forma numerarului din casierie cu 800 lei;

- scăderea datoriilor sub forma datoriei față de furnizori cu 800 lei;
- c) Conturile corespondente sunt: 5311 "Casa în lei" și 401 "Furnizori"
- d) Aplicarea regulilor de funcţionare a conturilor:
- "5311 Casa în lei", după conținutul economic este cont de disponibilități bănești, iar după funcția contabilă, cont de activ. Având loc scăderea numerarului din casierie, contul se va credita cu 800 lei.
- "401 Furnizori", după conţinutul economic, este cont de datorii, iar după funcţia contabilă, cont de pasiv. Având loc scăderea datoriilor faţă de furnizori, contul se va debita cu 800 lei.

Relația de echilibru este:

$$A - X = Cp + (D - X)$$

e) Formula contabilă este următoarea:

401 "Furnizori" x 5311 "Casa în lei" 800

Grafic operația economică poate fi reprezentată astfel:

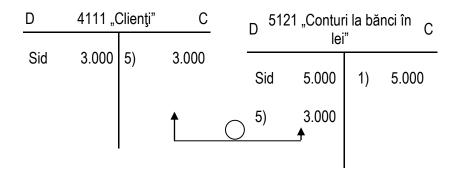
D	5311 "Ca	sa în lei	" C	D	401 "Fu	rnizori"	С
1)	5.000	2)	4.000	2)	4.000	Sic	8.000
		4)	800 ↑	4)	800 ↑	3)	800

- 5) Op.ec. nr. 5: Încasare creanță față de un client, prin bancă, în sumă de 3000 lei.
 - a) Natura operației: încasare creanță client;
 - b) Influența operației asupra patrimoniului: în urma acestei operațiuni are loc:
 - scăderea activelor sub forma creanței față de clienți cu 3000 lei;
 - creșterea activelor sub forma disponibilităților la bancă.
 - c) Conturile corespondente sunt: 4111 "Clienți" și 5121 "Conturi la bănci în lei".
 - d) Aplicarea regulilor de functionare a conturilor:
- "4111 Clienţi", după conţinutul economic, este cont de creanţe, iar după funcţia contabilă, cont de activ. Având loc scăderea creanţei faţă de clienţi, contul se va credita cu 3000 lei;
- "5121 Conturi la bănci în lei", după conţinutul economic, este cont de disponibilităţi băneşti, iar după funcţia contabilă, cont de activ. Având loc creşterea disponibilităţilor în cont la bancă, contul se va debita cu 3000 lei.

3000

Relația de echilibru este:

Grafic operația economică poate fi reprezentată astfel:

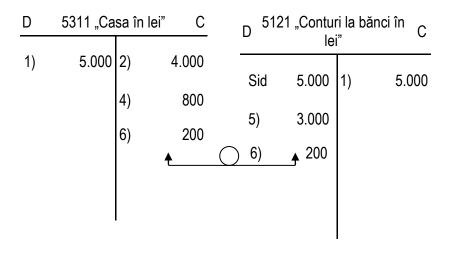


- 6) Op.ec. nr. 6: Depunere numerar la bancă în sumă de 200 lei.
 - a) Natura operației: depunere numerar la bancă;
 - b) Influența operației asupra patrimoniului: în urma acestei operațiuni are loc:
 - scăderea activelor sub forma numerarului din casierie cu 200 lei;
 - cresterea activelor sub forma disponibilitătilor la bancă cu 200 lei.
 - c) Conturile corespondente sunt: 5121 "Conturi la bănci în lei" și 5311 "Casa în lei".
 - d) Aplicarea regulilor de funcționare a conturilor.
- "5121 Conturi la bănci în lei", după conținutul economic este cont de disponibilități băneşti, iar după funcția contabilă, cont de activ. Având loc creşterea disponibilităților băneşti de la bancă, contul se va debita cu 200 lei;
- "5311 Casa în lei", după conținutul economic este cont de disponibilități băneşti, iar după funcția contabilă, cont de activ. Având loc scăderea numerarului din casierie, contul se va credita cu 200 lei. Relatia de echilibru este:

$$A + X - X = Cp + D$$

e) Formula contabilă este următoarea:

Grafic operația economică poate fi reprezentată astfel:



În forma didactică, "Registrul Jurnal" poate fi reprezentat astfel:

REGISTRUL JURNAL Nr.							lr. pagină		
			MODIFICĂRI				Simbol conturi		
Nr	Explicaţii	Bilanţ		CPP				Sume	
crt			Ср	D	Ch	V	Debitoare	Creditoare	
1	Ridicare numerar de la bancă	$\uparrow\downarrow$					5311	5121	5000
2	Achitare datorie furnizor	\downarrow		\downarrow			401	5311	4000
3	Achiziţii materii prime	↑		↑			301	401	800
4	Achitare datorie furnizor	\downarrow		\downarrow			401	5311	800
5	Încasare creanțe clienți	$\uparrow\downarrow$					5121	4111	3000
6	Depunere numerar la bancă	↑↓					5121	5311	200
De raportat / Total									13800

Întrebări de autoevaluare



- 1. Care sunt regulile de funcționare ale conturilor de activ?
- 2. Care sunt regulile de funcționare ale conturilor de pasiv?
- 3. În cazul conturilor de activ, ce reflectă Rulajul debitor?
- 4. În cazul conturilor de activ, ce reflectă Rulajul creditor?
- 5. În cazul conturilor de pasiv, ce reflectă Rulajul creditor?
- 6. În cazul conturilor de pasiv, ce reflectă Rulajul debitor?
- 7. Faceți o comparație între conturile de activ și conturile deschise pentru cheltuieli. Care sunt diferențele și asemănările între conținutul celor două tipuri de conturi?
- 8. Faceți o comparație între conturile de pasiv și conturile deschise pentru venituri. Care sunt diferențele și asemănările între conținutul celor două tipuri de conturi?

Bazele contabilității

Modulul 6

Referințe bibliografice:

- Deaconu A.(coord.), Bazele contabilităţii-concepte şi aplicaţii, vol I, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2017 (Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Horomnea E., Fundamentele ştiinţifice ale contabilităţii. Doctrină. Concepte. Lexicon, Editura Tipo Moldova, Iaşi, 2010 (Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Matiş D. (coord.), Bazele contabilităţii. Fundamente şi premise pentru un raţionament profesional autentic, Editura Casa Cărţii de Ştiinţă, Cluj-Napoca, 2010 (Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Matiş D. (coord.), Bazele contabilităţii. De la practică la teorie, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005 (Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Matiş D. (coord.), Bazele contabilităţii, Aspecte teoretice şi practice, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca,
 2005(Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- Popa I., Matiş D., Pop A., Pete Ş., Bazele contabilităţii. Fundamente metodologice Aplicaţii practice, Ediţie bilingvă, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2009(Mod de accesare: Biblioteca FSEGA)
- OMFP 1802/2014 Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (Mod de accesare: resursă disponibilă on-line)