



UNIVERSITATEA ȘTEFAN CEL MARE DIN SUCEAVA
Facultatea de Științe Economice și Administrație Publică

Str. Universității nr.13, 720 229, Suceava

Tel: Decanat – 0230 52 02 63, Secretariat: 0230 216 147 / 309, 315

Cont IBAN: RO40TREZ59120F330500XXXX

Cod fiscal: 4244423

Forma de învățământ: *ID*

Program de studiu : *Contabilitate și informatică de gestiune*
Anul I , sem II

BAZELE CONTABILITĂȚII

Curs pentru învățământ la distanță

Prof. univ. dr. Elena HLACIUC

2021

CUPRINS

CAPITOLUL 1 OBIECTUL ȘI METODA CONTABILITĂȚII	4
1.1. DIMENSIUNI SEMANTICE ACTUALE ALE TERMENULUI “CONTABILITATE”	4
1.2. DEFINIREA OBIECTULUI CONTABILITĂȚII	5
1.3. PERIMETRE CONTABILE ÎN ECONOMIA ROMÂNEASCĂ	6
1.4. ETAPE ÎN DEFINIREA OBIECTULUI CONTABILITĂȚII	6
1.5. SFERA ȘI CONȚINUTUL NOȚIUNII DE METODĂ ÎN CONTABILITATE	6
1.6. PRINCIPII ȘI CONVENȚII CONTABILE	7
1.7. CONCEPTUL, CLASIFICAREA ȘI EVALUAREA ACTIVELOR ȘI PASIVELOR(DATORIILE ȘI CAPITALURILE PROPRII)	8
1.8. “Activ” și “Pasiv”. CONCEPTUL DE BILANȚ	12
1.9. REPREZENTAREA CIFRICĂ A MIȘCĂRILOR DE VALORI CA UN BILANȚ MOBIL-PRIMA TREAPTĂ A METODEI CONTABILITĂȚII	13
1.10. SISTEMUL DE CALCUL CONTABIL DIGRAFIC – A DOUA TREAPTĂ ÎN METODA CONTABILITĂȚII	17
1.11. CALCULE PERIODICE DE SINTEZĂ – A TREIA TREAPTĂ A METODEI CONTABILITĂȚII	24
CAPITOLUL 2. DOCUMENTE JUSTIFICATIVE ÎN CONTABILITATE	30
2.1. NOȚIUNEA, IMPORTANȚA, CONȚINUTUL ȘI ÎNTOCMIREA DOCUMENTELOR JUSTIFICATIVE	30
2.2. RAȚIONALIZAREA, TIPIZAREA ȘI CLASIFICAREA DOCUMENTELOR CARE SERVESC CA BAZĂ PENTRU ÎNREGISTRAREA ÎN CONTABILITATE	30
2.3. VERIFICAREA DOCUMENTELOR. PROCEDEE DE RECTIFICARE A ERORILOR DIN DOCUMENTE	31
2.4. CIRCULAȚIA DOCUMENTELOR	31
2.5. RECONSTITUIREA DOCUMENTELOR JUSTIFICATIVE	31
2.6. ARHIVAREA ȘI PĂSTRAREA DOCUMENTELOR JUSTIFICATIVE	32
CAPITOLUL 3. CLASIFICAREA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR	33
3.1. CONCEPT, CRITERII, TABLOUL GENERAL AL CLASIFICĂRII ANALITICE	33
3.2. CONTURI DE GESTIONARE A ACTIVELOR ȘI CONTURI DE GESTIONARE A PASIVELOR (FONDURILOR)	36
3.3. CONTURI DE REGULARIZARE ASUPRA EVALUĂRII ACTIVELOR ȘI CONTURI DE REGULARIZARE ASUPRA EVALUĂRII PASIVELOR	38
3.4. CONTURI DE CONSUMAȚIUNI ALE PERIOADEI CURENTE ȘI CONTURI DE VENITURI ALE PERIOADEI CURENTE	40
3.5. CONTURI DE CONSUMAȚIUNI ALE PERIOADELOR VIITOARE ȘI CONTURI DE VENITURI ALE PERIOADELOR VIITOARE	41
3.6. CONTURI DE REZULTATE FINALE FAVORABILE ȘI CONTURI DE REZULTATE FINALE NEFAVORABILE	41
3.7. CONTURI RECTIFICATIVE DE ACTIV CONTRA PASIV ȘI CONTURI RECTIFICATIVE DE PASIV CONTRA ACTIV	41
3.8. CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI (CONTURI EXTRAPATRIMONIALE)	43
CAPITOLUL 4. CALCULAȚIA CONTABILĂ A COSTURILOR DE PRODUCȚIE	45
4.1. CONCEPTE DE BAZĂ ÎN CALCULAȚIA COSTURILOR	45
4.2. REGULI DE APLICAT ÎN CALCULAȚIA COSTURILOR PRODUCȚIEI	46
4.3. METODE DE CALCULAȚIE A COSTURILOR	47
4.3.1. Metode de evidență analitică a cheltuielilor de producție și de calculație a costurilor totale sau integrale	48
4.3.2. Metode de calculație a costurilor parțiale	50
4.3.3. Metode de repartizare a cheltuielilor indirecte	50
CAPITOLUL 5. INVENTARIEREA PATRIMONIULUI	53
5.1. NOȚIUNEA, OBIECTUL ȘI FUNCȚIILE INVENTARULUI	53
5.2. ETAPELE INVENTARIERII	54
5.2.1. Pregătirea inventarierii	54
5.2.2. Inventarierea propriu-zisă	54
5.2.3. Stabilirea rezultatelor inventarierii și înregistrarea acestora	56
CAPITOLUL 6. SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE (CONTURILE ANUALE)	58
6.1. STRUCTURA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE	58
6.2. LUCRĂRILE CONTABILE DE ÎNCHIDERE A EXERCIIULUI FINANCIAR	61
6.2.1. Întocmirea bilanței de verificare primară	62
6.2.2. Inventarierea generală a patrimoniului	62
6.2.3. Contabilizarea operațiilor de regularizare	63
6.2.4. Determinarea rezultatului contabil	64
6.2.5. Determinarea impozitului pe profit, repartizarea profitului și contabilizarea acestor operațiuni	64
6.2.6. Balanța de verificare finală	67
6.2.7. Închiderea conturilor de activ și a conturilor de pasiv	67
6.3. REDACTAREA CONTURILOR ANUALE	67
6.3.1. Elaborarea bilanțului	67
6.3.2. Elaborarea Contului de profit și pierdere	68
6.3.3. Situația fluxurilor de trezorerie	68
6.3.4. Situația modificărilor capitalului propriu	69
6.3.5. Politici contabile și note explicative	69
CAPITOLUL 7. TEHNICA CONTABILĂ	71
7.1. REGISTRELE CONTABILE	71
7.2. METODE DE TEHNICĂ CONTABILĂ	71
STRUCTURA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE	77
SECȚIUNEA 1. BILANȚUL	77
SECȚIUNEA 2. CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE	84
SECȚIUNEA 3. SITUAȚIA MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU	87

SECȚIUNEA 4. SITUAȚIA FLUXURILOR DE TREZORERIE	87
SECȚIUNEA 5. EXEMPLE DE PREZENTARE A NOTELOR EXPLICATIVE LA SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE	88
<u>BIBLIOGRAFIE</u>	

CAPITOLUL 1 OBIECTUL ȘI METODA CONTABILITĂȚII

OBIECTIVE:

În acest capitol se regasesc informații referitoare la:

- *conceptele de principii, teorie, practică și știință;*
- *condițiile existenței unei științe;*
- *statutul contabilității;*
- *definirea obiectului contabilității;*
- *entități patrimoniale, obiect de studiu al contabilității;*
- *conceptele de exerciții financiar și independența exercițiului;*
- *abordări contabile ale principiilor contabile;*
- *dualismul contabil și sisteme de contabilitate;*
- *utilizatorii de informații contabile;*
- *clasificarea și definirea structurilor componente ale situațiilor financiare;*
- *conceptul de metodă contabilă;*
- *procedeele metodei contabilității;*
- *mobilitatea bilanțului sub influența operațiunilor economice;*
- *sistemul de calcul digrafic;*
- *conturile - concept, structură, reguli de funcționare;*
- *calcule periodice de sinteză.*

Ca disciplină științifică independentă, contabilitatea face parte din sistemul de cunoaștere umană, având *un obiect propriu*, adică un grup de fapte și de fenomene de care se ocupă precum și o cale rațională în măsură să dimensioneze demersul cognitiv pentru cunoașterea acestui univers, adică o *metodă proprie*.

1.1. DIMENSIUNI SEMANTICE ACTUALE ALE TERMENULUI “CONTABILITATE”

Însemnările, calculele și reflecțiile de natură economico – financiară asupra bunurilor materiale acumulate, a modificărilor în timp a averii deținute, precum și cele ce privesc raporturile economico – juridice generatoare de decontări și pe care le desemnăm în zilele noastre cu termenul de *contabilitate* au fost însoțitori nedespărțiți ai evoluției vieții materiale în toate epocile istorice.

Firește, de la cele mai vechi urme de însemnări economice de pe tăblițele pictografice pe care se consemnau bunurile deținute, rămase din timpul primului templu din Uruk – vechi de mai bine de 5000 de ani – și până la sistemul contabil de informații din zilele noastre, realizat cu ajutorul calculatorului electronic, progresele în practicarea acestei cunoașteri specializate sunt remarcabile.

Gradul de elaborare la care s-a realizat aplicarea contabilității în diverse epoci istorice a fost diferit pentru că felurile au fost atât amploarea vieții economice care a impus demersul cognitiv cât și stadiul atins de evoluția generală a științei și tehnicii epocii și îndeosebi acumulările, în plan gnoseologic din domeniul contabilității.

Necesitatea cunoașterii permanente a universului mișcărilor de valori și a raporturilor economico – juridice care generează decontări bănești, circumscrise unei entități economico – sociale, a transformat ansamblul de acțiuni îndreptate în direcția realizării dezideratului cognitiv într-o funcție a organismului, respectiv funcția contabilă.

Diversificarea continuă și complexitatea crescândă pe care le-au cunoscut în evoluția lor istorică, perimetrele contabile (entitățile economico – sociale) au condiționat comanda socială și au marcat procesul de perfecționare a acestei funcții.

Gândirea și limbajul au permis și în domeniul contabilității să se realizeze o acumulare a experienței științifice a predecesorilor. Pe măsură ce ne apropiem de zilele noastre procesul de dobândire de noi cunoștințe asupra domeniului propriu, de rafinare logică a edificiului științific al contabilității s-a amplificat.

Ca o consecință nemijlocită a dinamicii acestor procese, a complexității crescânde a acestora în timp, însăși cuvântul “contabilitate” și-a îmbogățit semnificațiile.

Termenul “contabilitate” a fost împrumutat de români din limba franceză. Aici, expresia “comptabilité” are rădăcina “compte” sinonim în limba română cu “socoteala”. De la “compte” s-a obținut adjectivul “comptable” (ceea ce ține de socoteală) iar prin substantivarea acestuia din urmă s-a ajuns la “comptabilité”.

În lucrările de specialitate tipărite în limba română până la primul deceniu al secolului XX, el apărea scris, cel mai des, în grafia “comptabilitate”.

Astăzi cuvântul “contabilitate” acoperă, în limba română, sfere și primește înțelesuri diferite.

Cu el se definește *disciplina științifică independentă*, cu statut propriu în familia științelor sociale, sistemul științelor economice.

Ca știință, contabilitatea își are elaborată construcția sa teoretică prin cuprinderea într-un sistem logic a unei sume de axiome, principii, legi, legități, concepte și teorii prin care se realizează *condensarea de cunoștințe* privind grupul de fapte și de fenomene ce formează obiectul ei de studiu. În universul mișcărilor de valori exprimabile în bani și a raporturilor economico – juridice care provoacă decontări bănești – indiferent de tipul de entitate economico – socială

căreia îi este circumscris – contabilitatea călăuzește gândirea *atât în explicarea cauzală cât și în prevederea viitorului curs al faptelor și fenomenelor cuprinse în obiectul ei*. La fel ca oricare știință, contabilitatea are și ea un obiect propriu, o metodă specifică, descoperă legi și stabilește legități care îi aparțin și dispune de un vocabular al ei.

Pe baza fondului cognitiv fixat prin conceptele fundamentale, prin principiile, legile, legitățile, ipotezele și teoriile sale, contabilitatea și-a elaborat și perfecționat o tehnică specifică, adaptată fiecărui tip de entitate economico – socială.

Trecerea de pe planul gândirii teoretice pe planul contabilității aplicate la realitățile unui anumit perimetru contabil (regii autonome, societăți comerciale, instituții publice etc.), în condiții concrete de timp și spațiu, se finalizează într-un sistem de informații (conturi, balanțe de verificare, bilanț, calculații de costuri și prețuri, analize comparative, calcule previzionale) care la un loc s-au obișnuit - în limba română – a fi definite tot cu *termenul de contabilitate*.

Pentru desemnarea celei mai vechi părți din sistemul de informații contabile, cel realizat prin ansamblul de conturi, balanțe, bilanț și inventar și a acțiunii de realizare a acestora s-au folosit la noi expresiile: “catastife”, “ținerea registrelor” iar mai târziu cea de “evidență contabilă”.

Atunci când aceste informații erau obținute prin aplicarea principiului de reflectare descris încă din secolul al XV-lea de către savantul italian Luca Paciolo se foloseau expresiile “dopia scriptura” ori “partida dublă”.

În practică i se spune “Contabilitate” și compartimentului funcțional al structurii economico – sociale în care se realizează neîntrerupt sistemul de informații contabile. Este un al treilea înțeles în care este folosită la noi expresia “contabilitate”.

În România, entitățile economico-sociale își pot organiza realizarea sistemului de informații contabile *în compartimente distincte* conduse de directorul economic, contabilul șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție și care trebuie să aibă studii economice superioare. Contabilitatea poate fi organizată și condusă și pe bază de contracte de prestări de servicii de către *persoane juridice autorizate* sau de persoane fizice care au calitatea de *expert contabil*, respectiv de *contabil autorizat*. Atunci când contabilitatea unor agenți economici este condusă de către *persoane care nu au calificarea necesară recunoscută*, iar cifra de afaceri depășește nivelul stabilit pentru fiecare exercițiu de către Ministerul Finanțelor Publice, **situațiile financiare anuale** vor fi întocmite în baza unor contracte încheiate numai de persoane fizice sau juridice calificate, autorizate.

În cadrul contabilității ca activitate și sistem de informații specializate, distingem existența a două componente: **contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune**.

Contabilitatea financiară, cunoscută și sub numele de contabilitate generală este destinată să furnizeze informația contabilă elaborată după norme unitare, reglementate. Pe lângă utilizarea internă, această informație este obligatorie a fi comunicată și în exteriorul entității. Investitorii, angajații, creditorii, furnizorii și alți creditori, clienții, statele și instituțiile acestora, publicul, sunt principalii utilizatori externi.

Contabilitatea de gestiune se organizează pentru a furniza toată informația contabilă necesară pentru gestiunea internă a entității economico-sociale. Ea este destinată managerilor acelei entități. În elaborarea ei se ține seama de specificul activității și de necesitățile proprii.

Ca disciplină de învățământ, “*Bazele contabilității*” se oprește mai mult asupra dimensiunilor primului înțeles. În măsura în care se stăruie asupra desprinderii unor norme științifice generale privind organizarea și realizarea sistemului informațional contabil, a conducerii compartimentului funcțional și acestea din urmă formează subiecte de reflecție în cadrul acestei discipline de învățământ.

1.2. DEFINIREA OBIECTULUI CONTABILITĂȚII

Pentru a evita o interpretare greșită trebuie să precizăm că există pentru oricare știință o deosebire între obiectul de cercetare și universul său științific. Cunoașterea științifică este un proces de pătrundere progresivă dinspre “fenomen” spre “esență”. Definirea obiectului contabilității – ca și în cazul celorlalte științe – înseamnă precizarea grupului de fapte de care urmează să se ocupe. Ea se face în stadiul de cunoaștere ca “fenomen”. Aceasta este o cunoaștere intuitivă. Adevărata cunoaștere științifică începe de abia de aici înainte. Altfel spus, a defini obiectul contabilității înseamnă a preciza domeniul potențial asupra căruia poate să se întindă cunoașterea ei specifică.

Obiectul propriu unei științe înseamnă, așadar, o categorie de fapte, un anumit grup de fenomene, de care se ocupă numai știința respectivă și pe care le interpretează dintr-un anumit unghi de vedere, stabilind raporturi invariabile între fenomene și cauzele care le-au produs, într-un cadru de categorii specifice.

Existența și mișcarea valorilor s-au constituit în materie de studiu pentru contabilitate odată cu procesul de conturare a ei ca un demers specializat. Sensul pe care îl atribuim aici termenului “valoare” este cel de bun, de avere, de bogăție. În măsura în care ansamblul mișcărilor de valori poate fi exprimat în bani, cunoașterea contabilă se poate ridica de la concret la abstract și de aici să continue drumul spre concretul abstract pentru întregul obiect de studiu. Cu toate acestea, etalonul bănesc nu trebuie privit ca un fetiș al contabilității. Complementar și cu un grad de generalizare mai restrâns se pot folosi și alte etaloane cum sunt cele care țin seama de însușirile naturale ori etalonul muncă. În afara mișcărilor de valori, contabilitatea cercetează și raporturile economico-juridice care generează decontări bănești.

Cercetarea mișcărilor de valori exprimabile în bani și a raporturilor economico-juridice care generează decontări bănești se face constituindu-le în universuri circumscrise unor structuri economico-sociale. Drept categorii generice, cu care se poate opera atunci când se are în vedere entitatea economico-socială în cunoașterea căreia trebuie să

intervină contabilitatea ca știință aplicată, se folosesc expresiile “perimetru de studiu al contabilității”, “perimetru contabil”, “unitate patrimonială”, “entitate economico-socială”. În *perimetru contabil* se poate constitui oricare regie autonomă, societate comercială, instituție publică, bancă, ori chiar economia națională. Și o gospodărie casnică poate deveni perimetru de studiu pentru contabilitate. Pentru ca o anumită structură economico – socială să poată deveni perimetru contabil ea trebuie să aibă autonomie funcțională și centru propriu de decizii. De regulă calitatea de titulară de patrimoniu a entității economico-sociale date îi conferă acesteia atributele de mai sus.

Universul materiei contabile poate fi – pe o anumită treaptă a evoluției istorice – mai întins decât grupul de fapte și fenomene asupra cărora se aplică, în acel moment, sistemul de calcul propriu.

Contabilitatea cercetează grupul de fapte și de fenomene, care formează conținutul obiectului său, sub un unghi de vedere propriu. Suntem în fața cunoașterii specifice contabilității în momentul în care valoarea este privită după forma concret materială pe care o îmbracă și în același timp după proveniența ei în perimetru contabil sau, dacă valoarea a fost creată în acest perimetru, după destinația ce i se dă. Pentru primul aspect se folosește termenul “active” - și interesează mișcarea și transformarea acestora - iar pentru cel de al doilea aspect se folosește termenul de “pasive”.

În concluzie, obiectul contabilității poate fi definit ca fiind *ansamblul mișcărilor de valori, exprimabile în bani, dintr-un perimetru de mică sau mare întindere (regie autonomă, societate comercială, instituție publică, societate bancară etc.) precum și raporturile economico-juridice în care unitatea patrimonială este parte și care generează decontări bănești; calculele contabilității reflectă deodată mișcarea și transformarea activelor precum și pasivele în ordinea lor de formare și după destinația lor în procesul de reproducție.*

1.3. PERIMETRE CONTABILE ÎN ECONOMIA ROMÂNEASCĂ

Tipurile de entități economico-socialele din economia românească în care, potrivit Legii contabilității, este obligatorie organizarea și conducerea contabilității proprii sunt: societățile comerciale (societățile în nume colectiv, societățile în comandită simplă, societățile pe acțiuni, societățile în comandită pe acțiuni, societățile cu răspundere limitată); societățile/companiile naționale; regiile autonome; institutele naționale de cercetare-dezvoltare; societățile agricole; organizațiile cooperatiei meșteșugărești; organizațiile cooperative și celelalte persoane juridice care, în baza legilor speciale de organizare, funcționează pe principiile societăților comerciale; instituțiile publice de subordonare centrală și locală; asociațiile; fundațiile; sindicatele; unitățile de cult; alte organizații obștești; celelalte persoane care au dobândit personalitate juridică, potrivit legii; persoane fizice care au calitate de comerciant; persoane fizice care prestează activități independente sau care exercită în mod obișnuit acte de comerț și sunt înmatriculate la Oficiul registrului comerțului.

La nivelul economiei naționale obiectul principal de studiu pentru contabilitate îl constituie patrimoniul național format din patrimoniul public și cel privat, inclusiv solul, bogățiile naturale, zăcămintele și alte bunuri cu potențial economic, evaluate în expresie bănească precum și execuția bugetului de stat.

1.4. ETAPE ÎN DEFINIREA OBIECTULUI CONTABILITĂȚII

În procesul de conturare a grupului de fapte și a categoriei de fenomene de care urma să se ocupe contabilitatea și în efortul pentru definirea acestuia se pot stabili trei mari perioade.

Prima perioadă durează până în 1494 când apare cea dintâi lucrare „Summa de Arithmetica, Geometria, Proportiona et proportionalita”, în care este riguros descrisă tehnica contabilă venețiană¹, cea mai perfecționată din acea vreme.

Perioada următoare se încheie odată cu apariția în 1795 a lucrării lui Edmond Degrange “La tenue des livres rendue facile”, operă remarcabilă, prin sistematizarea teoretică a tehnicii contabile pe care o realizează.

Perioada care urmează, cea de-a treia, ține până în zilele noastre. Este epoca de fundare a contabilității ca știință, de apariție a doctrinelor contabile și în care preocupările pentru definirea obiectului contabilității sunt mult mai numeroase.

1.5. SFERA ȘI CONȚINUTUL NOȚIUNII DE METODĂ ÎN CONTABILITATE

Metoda în știință reprezintă produsul teoretic cel mai activ în sensul că jalonează calea dobândirii de cunoștințe noi. Pentru a călăuzi cercetarea grupului de fapte și categoriei de fenomene de care se ocupă, contabilitatea are o metodă proprie de investigație științifică. Ea se identifică cu calea rațională în măsură să arate succesiunea de trepte în cunoașterea științifică a ansamblului mișcărilor de valori exprimabile în bani și a raporturilor economico-juridice care

¹ Giovanni Antonio Taglienti – autorul lucrării *Luminario di Arithmetica*, 1525 – este primul care folosește expresia “doppia scrittura” (scriere dublă) pentru a defini sistemul de înregistrare în partidă dublă. În fixarea acestei expresii el pleacă de la observarea aspectelor exoterice și anume de la faptul că operațiunile se consemnează mai întâi în mod cronologic în *Jurnal* și apoi, de aici, ele se sistematizează într-un alt registru *Cartea mare*. Până la sfârșitul secolului al XVIII-lea, în afara Italiei, sistemul de înregistrare era cunoscut sub numele de *metoda italiană*. În 1775 Pietro Paolo Scali propune termenul “partida dublă”. La 1889, E. Léauté desemnează sistemul de înregistrare cu expresia “digrafic”.

provoacă decontări bănești dintr-un perimetru contabil. În acest demers cognitiv gândirea rațională distinge trei trepte și anume:

- ◆ reprezentarea cifrică a mișcărilor de valori ca un bilanț mobil;
- ◆ sistemul de calcul contabil digrafic;
- ◆ calcule periodice de sinteză.

Prin conceptul de "bilanț", cu care se operează pe prima treaptă a metodei, se fixează în știința contabilității unghiul specific din care aceasta cercetează propriu său domeniu și în sensul căruia își structurează universul mișcărilor de valori exprimabile în bani și raporturile economico-juridice care provoacă decontări bănești.

Reprezentarea cifrică a mișcărilor de valori ca un bilanț mobil descifrează modul cum trebuie interpretate faptele generatoare de mișcări de valori după influența pe care o au ele asupra situației economico-financiare a perimetrului contabil. Această treaptă a metodei stabilește cum trebuie să gândim asupra obiectului contabilității pentru a avea o gândire contabilă.

Sistemul de calcul contabil digrafic reia pe un alt plan demersul cognitiv de pe prima treaptă. Aici, cunoașterea printr-o succesiune de sinteze a perimetrului contabil este înlocuită cu calcule independente asupra situației și evoluției în timp a fiecăreia din structurile bilanțului, calcule numite "conturi" ce se reunesc într-un sistem în măsură să acopere întregul obiect de studiu al contabilității.

Pe cea de treia treaptă a metodei contabilității, aceea a "*calculelor periodice de sinteză*" se concepe revenirea la sinteza asupra unei părți din universul materiei contabile (balanțele analitice, calculația costurilor, calculația rezultatelor, Anexa) sau a întregului univers (balanța sintetică, bilanț). Prin *analiza comparativă* se concepe valorificarea experienței trecutului și descifrarea căii optime în mersul activității economico-financiare, iar prin *calculele previzionale* contabilitatea devine călăuză pentru viitor.

În *concluzie*, prin cele trei trepte ale metodei contabilității se reflectă întreaga perspectivă dinamică a procesului cognitiv și acțiunea spre construcții noi.

Ca oricare altă știință particulară, contabilitatea și-a stabilit, în procesul dezvoltării sale istorice, o sumă de convenții, de procedee și tehnici prin care, conștient sau mai puțin conștient, se realizează metoda ei. Ele au rolul de "instrumente" practice de realizare a intenției teoretice cuprinse în metodă. Principiile și convențiile contabile, documentarea, evaluarea, inventarierea sunt asemenea instrumente practice.

1.6. PRINCIPII CONTABILE

Obiectivul contabilității, îndeosebi al contabilității financiare îl constituie elaborarea de sinteze anuale sincere și conforme cu regulile astfel încât să dea o imagine fidelă clară și completă a patrimoniului, rezultatelor și situației financiare a unității patrimoniale. *Regularitatea* înseamnă conformitatea cu reglementările, sau în absența acestora, cu principiile general admise. Aceste reguli sunt fixate de lege, de jurisprudență, de organizațiile profesionale competente (la noi Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România). *Sinceritatea* se definește ca fiind aplicarea cu bună credință a acestor reguli și proceduri în funcție de cunoașterea de către contabil a realității și importanței operațiunilor, evenimentelor și situațiilor.

OMFP 1802/2014 – privind aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate se referă în mod explicit la 10 principii contabile generale care sunt avute în vedere la evaluarea elementelor prezentate în situațiile financiare anuale conform contabilității de angajamente, astfel:

Principiul continuității activității presupune că entitatea economico-socială dată își continuă în mod normal funcționarea într-un viitor previzibil, fără a intra în stare de lichidare sau de reducere sensibilă a activității. Acest principiu justifică reportul în exercițiile următoare al costului imobilizărilor necorporale amortizabile sau al altor cheltuieli. Aprecierea continuității activității constă în cercetarea existenței elementelor care fac să apară un risc de necontinuitate. Necontinuitatea poate avea consecințe importante printre care: diminuarea sau dispariția valorii anumitor active (stocuri, cheltuieli de constituire, cheltuielile de repartizat pe mai multe exerciții), precum și creșteri de pasiv cum ar fi: indemnizații datorate personalului care va fi concediat; penalități pentru anularea contractelor cu terți, reintegrarea unor provizioane.

Principiul permanenței metodelor presupune continuitatea aplicării regulilor și normelor privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate și prezentarea elementelor astfel încât să se asigure consecvența de la un exercițiu financiar la altul.

Principiul prudenței. Prudența reprezintă aprecierea rezonabilă a faptelor, în vederea evitării riscului de a transfera într-o perioadă viitoare incertitudinile prezente, susceptibile să afecteze patrimoniul și rezultatele întreprinderii. Potrivit principiului prudenței nu este admisă supraevaluarea elementelor de activ și a veniturilor, respectiv subevaluarea elementelor de pasiv a cheltuielilor, ținând cont de deprecierea, riscurile și pierderile posibile generate de desfășurarea activității exercițiului curent sau anterior. Acest principiu conduce la un tratament diferențiat al cheltuielilor și veniturilor. Un venit nu trebuie contabilizat decât atunci când este realizat, în timp ce cheltuielile trebuie să fie luate în calcul de îndată ce realizarea sa este probabilă sau eventuală. Prudența nu justifică crearea de rezerve latente sau ascunse. Principiul prudenței se bazează pe ipoteza că din punct de vedere al terților externi întreprinderii supraestimarea profiturilor și a valorii activelor este mai periculoasă decât subestimarea lor.

Principiul contabilității de angajamente. Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numărul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor.

Principiul necompensării presupune ca elementele de activ și de pasiv, de venituri și de cheltuieli să fie evaluate și înregistrate în contabilitate separat nefiind admisă compensarea între posturile de activ și cele de pasiv ale bilanțului, precum și între veniturile și cheltuielile din contul de rezultate.

Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii presupune ca, în vederea stabilirii valorii totale corespunzătoare unei poziții din bilanț, să se determine separat valoarea aferentă fiecărui element individual de activ sau de pasiv.

Principiul intangibilității. Potrivit acestui principiu bilanțul de deschidere a unui exercițiu trebuie să corespundă bilanțului de închidere a exercițiului precedent.

Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni. Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent. Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

Principiul pragului de semnificație presupune ca orice element care are o valoare semnificativă să fie prezentat distinct în cadrul situațiilor financiare. Elementele cu valori nesemnificative care au aceeași natură, sau cu funcții similare trebuie însumate, nefiind necesară prezentarea lor separată. Informațiile sunt semnificative dacă omisiunea sau declararea lor eronată ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare.

Principiul evaluării la cost de achiziție sau cost de producție. Elementele prezentate în situațiile financiare se evaluează, de regulă, pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție. Cazurile în care nu se folosește costul de achiziție sau costul de producție sunt cele prevăzute de prezentele reglementări.

1.7. CONCEPTUL, CLASIFICAREA ȘI EVALUAREA ACTIVELOR ȘI PASIVELOR(DATORIILE ȘI CAPITALURILE PROPRII)

Universul materiei contabile, circumscris unui perimetru prealabil definit, primește o primă dublă interpretare fixată prin categoriile “active” și “pasive”. Cu termenul de “active” se definește în contabilitate *interpretarea ca existențe concrete materiale a bunurilor cu valoare de schimb*. Termenul “pasive” se referă la același univers al materiei contabile, dar privit după proveniența ei.

Forma concret-materială sub care apar bunurile precum și structura acestora diferă de la un perimetru contabil la altul. Asupra ei își pune amprenta sfera circuitului economic și ramura de activitate în care se organizează perimetrul contabil, volumul și gradul de complexitate a producției, organizarea exploatarei și structura tehnologică, ritmul de producție etc. Și pasivele din care provin valorile exprimabile în bani și raporturile economico-juridice care generează decontări bănești pot diferi de la un perimetru contabil la altul. Forma de proprietate, viteza cu care se înnoiesc mijloacele în circuitul economic, starea de sănătate financiară, relațiile bănești cu alte perimetre au influențe asupra naturii și structurii pasivelor.

Ca disciplină științifică în sistemul științelor economice, contabilitatea caută să descifreze ordinea economică și ordinea de drept atât în interpretarea materiei contabile ca existență concret materială cu valoarea de schimb cât și în interpretarea acesteia ca datorie sau capital propriu. Ordinea economică în aspectul concret material înseamnă încadrarea valorilor individuale în mase patrimoniale care să caracterizeze “*compunerea și utilizarea bunurilor în circuitul economic*” specific unității patrimoniale cercetate. Astfel același bun sub aspect concret material, - de exemplu, scândură de brad - poate fi într-o întreprindere care debitează din bușteni scândură - un “*produs finit*” atunci când procesul tehnologic se oprește la acest stadiu de prelucrare și când urmează a fi livrată terților. Poate fi încadrată în categoria “*materii prime*” într-o întreprindere care confecționează mobilier și când aceasta este achiziționată de la terți și se regăsește în substanța mobilei obținută. Atunci când scândura este achiziționată cu scopul de a fi comercializată, se încadrează în masa patrimonială desemnată cu termenul “*mărfuri*”.

Ordinea economică în interpretarea materiei contabile ca “*datorie ori capital propriu*” presupune regrouparea în mase patrimoniale astfel încât prin ele să se fixeze ordinea de formare și destinația în procesul de reproducție. Se ajunge astfel, de exemplu, să se facă distincție între un credit obținut de la bancă pe termen scurt și un altul în care rambursarea trebuie făcută după mai mult decât durata unui exercițiu. În primul caz este vorba despre o masă patrimonială care trebuie rambursată băncii din lichiditățile aceluiași exercițiu. În cea de a doua situație este vorba de o resursă de care se poate beneficia durabil.

Aspectul economic primează. Cu toate acestea contabilitatea nu neglijează nici aspectul juridic sub care poate fi interpretată materia contabilă. Se ajunge astfel, prin aprofundarea caracterizării juridice a “activelor”, ca acestea să genereze mase patrimoniale omogene sub aspectul lor de “obiecte de drepturi și de obligații”, iar pasivele “să genereze mase patrimoniale omogene sub aspectul lor de “drepturi și obligații” pecuniare. La fixarea maselor patrimoniale omogene atât în aprofundarea interpretării ca “active” cât și în interpretarea ca “pasive” ordinea economică se poate completa cu ordinea de drept.

O sinteză asupra conceptelor de “active” și “pasive” se poate prezenta ca în *figura nr.1*.

Figura nr.1 Conceptele: „active” și „pasive”

• Active (Existența concret materială a bunurilor cu valoare de schimb) ✓ Mijloace în compunerea și utilizarea lor în circuitul economic ✓ Obiecte de drepturi și obiecte de obligații	Universul materiei contabile aparținând unei persoane fizice sau juridice	• Pasive (Proveniența bunurilor) ✓ Datorii și capitaluri proprii în ordinea lor de formare și după destinație în procesul de reproducție ✓ Drepturi și obligații pecuniare
--	---	--

Masele patrimoniale legate direct de evaluarea poziției financiare sunt: *activele, datoriile și capitalul propriu*.

Un activ poate fi definit ca reprezentând o avere controlată de întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute și de la care se așteaptă să genereze beneficii economice ulterioare pentru întreprindere. Beneficiile economice viitoare încorporate în active reprezintă potențialul de a contribui, în mod direct sau indirect, la fluxul de numerar și echivalente ale numerarului către întreprindere.

De regulă, activele sunt utilizate de întreprinderi pentru a produce bunuri, a executa lucrări sau a presta servicii capabile să satisfacă dorințele sau necesitățile clienților. De aceea aceștia sunt dispuși să plătească pentru a le obține, contribuind astfel la fluxul de trezorerie al întreprinderii.

Beneficiile economice viitoare încorporate în active pot intra în întreprindere pe următoarele căi principale:

- activul utilizat separat sau împreună cu alte active pentru producția de bunuri, executarea de lucrări sau prestarea de servicii va genera beneficii economice atunci când acestea se vor vinde;
- când este schimbat cu alte active;
- când este utilizat pentru stingerea unei datorii;
- când este repartizat acționarilor întreprinderii.

Forma fizică nu este esențială pentru existența unui activ. Brevetele, licențele, mărcile etc. sunt active dacă se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare întreprinderii și dacă sunt controlate de aceasta.

Nici *dreptul de proprietate* nu este esențial pentru determinarea existenței unui activ, deși de regulă, dreptul de proprietate asigură controlul beneficiilor oferite de proprietatea respectivă. Într-un contract de leasing financiar, deși dreptul de proprietate se capătă la sfârșit, bunul deținut de locatar este un activ întrucât acesta controlează beneficiile oferite de acel bun.

Un bun poate satisface definiția unui activ, chiar și fără existența unor drepturi legale. Așa spre exemplu, know-how-ul obținut dintr-o activitate de dezvoltare satisface definiția unui *activ* atunci când întreprinderea controlează beneficiile acestui know-how ca urmare a faptului că îl ține secret.

Datoriile reprezintă obligații *actuale* ale întreprinderii ce decurg din *evenimente trecute* și prin decontarea cărora se așteaptă să rezulte ieșiri de resurse care încorporează beneficii economice.

O caracteristică esențială a unei datorii este dată de faptul că întreprinderea are o obligație actuală, adică un angajament sau o responsabilitate de a acționa într-un anumit fel.

Stingerea unei obligații se poate face în mai multe moduri, dintre care mai importante sunt:

- plata în numerar;
- transferul de active;
- prestarea de servicii;
- înlocuirea respectivei obligații cu o altă obligație;
- transformarea obligației în capital propriu;
- renunțarea creditorului la drepturile sale.

Unele datorii pot fi determinate doar prin utilizarea unui grad ridicat de estimare. În unele țări aceste datorii pot fi considerate drept provizioane, în alte țări, unde datoriile includ doar sumele ce pot fi stabilite fără să fie nevoie de estimări, ele nu sunt privite ca datorii.

Capitalul propriu reprezintă interesul rezidual al acționarului în activele unei întreprinderi, dar după deducerea tuturor datoriilor sale.

Diversitatea categoriilor de mase patrimoniale sub care se pot prezenta activele și pasivelor poate fi clasificată ca în *figura nr.2*.

Figura nr. 2 Clasificarea activelor și a pasivelor

ACTIV	PASIV
1. ACTIVE IMOBILIZATE (IMOBILIZĂRI)	1.CAPITALURI PROPRII
1.1. Imobilizări necorporale	1.1.Capitaluri proprii ale activității

- Cheltuieli de constituire;	- Capital;
- Cheltuieli de dezvoltare;	- Prime legate de capital;
- Concesiuni brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și active similare;	- Rezerve;
- Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale	- Rezerve din reevaluare;
- Fondul comercial, în măsura în care acesta a fost achiziționat cu titlu oneros	
- Avansuri	
- Investiții imobiliare	- etc.
- Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale	
- Active biologice productive	
	1.2. Capitaluri proprii cu destinație specială
1.2. Imobilizări corporale	- Profitul reportat;
- Terenuri și construcții	
- Instalații tehnice și mașini	
- Alte instalații, utilaje și mobilier;	2. Datorii
- Avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție	2.1. Datorii în angajamente
	- Furnizori;
1.3. Imobilizări financiare	- Efecte de plătit;
- Acțiuni deținute la entitățile afiliate	- Furnizori de imobilizări;
- Împrumuturi acordate entităților afiliate	- Efecte de plătit pentru imobilizări;
- Interese de participare	- Furnizori - facturi nesosite;
- Împrumuturi acordate entităților de care entitatea este legată în virtutea intereselor de participare	- Clienți creditori;
- Investiții deținute ca imobilizări	- Personal-salarii datorate;
- Alte împrumuturi	
2. Active circulante	- Personal-ajutoare materiale datorate;
2.1. Active circulante materiale (stocuri și producție în curs de execuție)	- Participarea personalului la profit;
- Materii prime;	- Drepturi de personal neridicate;
- Materiale consumabile;	- Rețineri din salarii datorate terților;
- Materiale de natura obiectelor de inventar;	- Dividende de plată;
- Produse în curs de execuție;	- Alte datorii în legătură cu personalul;
- Lucrări și servicii în curs de execuție;	- Asigurări sociale;
- Semifabricate; Produse finite;	- Ajutor de șomaj;
- Produse reziduale;	- Alte datorii sociale;
- Produse aflate la terți etc.	- T.V.A. de plată;
- Animale aflate la terți;	- Impozitul pe profit (venit);
- Mărfuri aflate la terți;	- Impozitul pe venituri de natura salariilor;
- Ambalaje aflate la terți;	- Fonduri speciale-taxa și vărsăminte asimilate;
- Mărfuri;	- Creditori diverși;
- Ambalaje;	- etc.
2.2. Active circulante în decontare (creanțe)	2.2. Datorii în credite
- Clienți;	- Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni;
- Efecte de primit de la clienți;	- Credite bancare pe termen lung;
- Clienți facturi de întocmit;	- Datorii ce privesc imobilizările financiare;
- Furnizori – debitori;	- Alte împrumuturi și datorii asimilate;
- Avansuri acordate personalului etc.	- Decontări în cadrul grupului;
- Debitori diverși, etc.	- Decontări privind interesele de participare;
2.3. Active circulante de trezorerie	- Sume datorate asociaților;
- Acțiuni; Obligațiuni;	- Credite bancare pe termen scurt;
- Alte investiții financiare pe termen scurt și creanțe asimilate;	- etc.
- Valori de încasat;	
- Conturi curente la bănci; Casa;	
- etc.	

Active imobilizate (numite și: imobilizări, active imobilizate sau active fixe) sunt bunurile și valorile destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea unității patrimoniale și care nu se consumă la prima utilizare.

Activele imobilizate-necorporale (imobilizări necorporale, active fixe necorporale, imobilizări intangibile) reprezintă imobilizări care nu se concretizează, de regulă, în bunuri materiale ci în valori consumate de pe urma cărora se obțin efecte în mai multe exerciții.

Activele imobilizate-corporale reprezintă activele care sunt deținute de o persoană juridică pentru a fi utilizate în producția proprie de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative. Imobilizările corporale se concretizează în bunuri fizice cum sunt: terenurile inclusiv investițiile pentru amenajarea acestora, și mijloacele fixe (doar din perspectiva fiscală). Se consideră *mijloc fix* obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și îndeplinește cumulativ următoarele două condiții: (1) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită de 2.500 lei și (2) are o durată normală de utilizare mai mare de un an. Pentru obiectele care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, la încadrarea lor ca mijloace fixe se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe le împarte în grupe, subgrupe, clase și subclase, iar pentru unele, și în familii. Clasificarea actuală grupează mijloacele fixe amortizabile în 3 grupe principale: 1. Construcții; 2. Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații; 3. Mobilier, aparatura birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale.

Imobilizări financiare (cuprind, de ex. acțiunile deținute la entitățile afiliate, împrumuturile acordate entităților afiliate, interesele de participare, împrumuturile acordate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare, alte investiții deținute ca imobilizări, alte împrumuturi.) sunt imobilizările care îmbracă forma de investiții financiare pe termen lung în valori producătoare de venituri financiare.

Activele circulante reprezintă acele activele care datorită naturii și destinației lor nu pot rămâne o perioadă lungă de timp în unitatea patrimonială respectivă, de regulă, doar într-un circuit sau ciclu de fabricație. Ele îmbracă forma: *stocurilor și a producției în curs de execuție* destinate fie a fi vândute în aceeași stare sau după prelucrarea lor în procesul de producție fie a fi consumate la prima lor utilizare; a *creanțelor* (mijloace circulante în decontare), precum și a titlurilor de plasament și a disponibilităților în conturi la bănci, în casă sau alte valori de trezorerie. *Titlurile de plasament* îmbracă forma acțiunilor proprii și obligațiunilor emise și răscumpărate, a acțiunilor, obligațiunilor și altor titluri de plasament achiziționate de unitatea patrimonială în vederea obținerii prin revânzare a unui profit într-un termen scurt.

Resursele proprii reprezintă, în funcție de forma de societate, resursele proprietate individuală sau a asociațiilor obținute pe seama aporturilor de capital, a primelor legate de capital, a diferențelor din reevaluare, a rezervelor, a fondurilor proprii, subvențiilor pentru investiții, a provizioanelor reglementate precum și a profiturilor nerepartizate.

Spre deosebire de resursele proprii ale activității, *resursele proprii cu destinație specială* au o participare distinctă în activitatea întreprinderii limitată în timp până la îndeplinirea scopurilor pentru care s-au constituit, altele decât activitatea obiect al exploatării.

Legăturile economico-financiare dintre unitatea patrimonială-fixată ca perimetru de studiu și furnizorii și clienții, personalul și bugetul statului, bugetul asigurărilor sociale, unități patrimoniale din grup, subunități ori alți creditori determină existența în întreprindere a unor valori care sunt urmarea acestor raporturi. De aceste valori dispune unitatea patrimonială în mod temporar iar în contabilitate ele sunt interpretate ca "resurse străine în angajamente". Resursele străine de natura resurselor financiare, îmbrăcând forma împrumuturilor și creditelor bancare formează o grupă distinctă de resurse care presupune nu numai rambursarea la scadență a sumelor primite ci și plata unor dobânzi. Acestea sunt resursele străine în credite.

Transpunerea faptului brut ori a faptului științific din registrul cercetării calitative în registrul cercetării cantitative se face în orice știință prin măsurare. În măsurarea faptului brut, adică a "datului imediat al observației", contabilitatea folosește, în funcție de particularitățile mărimii de măsurat, etaloane naturale, bănești sau etalonul muncă. Etalonul monetar asigură posibilitatea ridicării în cadrul fiecărei specii de mijloace și de resurse de la cunoașterea individualului, la aceea a particularului și de aici spre cea a generalului. *Exprimarea în bani a faptelor și fenomenelor cercetate de contabilitate este cunoscută sub numele de evaluare contabilă*. Ea permite realizarea de sinteze asupra universului materiei contabile circumscrise unui perimetru contabil. Atunci când exprimarea nu se face direct în unități monetare (ca în cazul: disponibilități în conturile societății deschise la bănci, debitorii, numerarul din casierie, datoriile față de furnizori etc.), evaluarea presupune o convertire în monedă a mărimii fixate ca unitate prin etalonul natural sau etalonul muncă. Noul etalon obținut poartă cel mai adesea denumirea de preț unitar, cost unitar sau tarif unitar. Valoarea în bani se determină după relația:

$$\frac{\text{Valoarea în etalon}}{\text{monetar}} = \frac{\text{Mărimea de evaluat exprimată}}{\text{în etalon natural}} \times \frac{\text{Preț/cost/tarif}}{\text{unitar}}$$

Categoriile de prețuri, costuri și tarife folosite în evaluarea contabilă sunt influențate și de momentul ori scopul urmărit prin evaluare. Sunt patru momente importante în viața unității patrimoniale în care evaluarea poate primi note specifice și anume: intrarea în patrimoniu; inventarierea; închiderea exercițiului și ieșirea din patrimoniu sau darea în consum.

La data intrării în patrimoniu, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la *valoarea de intrare*, denumită *valoarea contabilă*. Aceasta se stabilește astfel:

- ♦ pentru bunurile aduse ca aport la capitalul social sau obținute cu titlu gratuit valoarea contabilă este *valoarea de utilitate*, stabilită în funcție de prețul pieței, utilitatea, starea și amplasarea acestora;

- ♦ pentru bunurile procurate cu titlu oneros, valoarea de intrare este *valoarea de achiziție* sau *costul de achiziție* alcătuit din: prețul de cumpărare + taxele nerecuperabile + cheltuielile de transport –aprovizionare + alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrarea în gestiune a bunului respectiv;
- ♦ pentru bunurile produse în unitatea patrimonială valoarea de intrare este *costul de producție* alcătuit din: cheltuielile directe de producție + cota din cheltuielile indirecte de producție determinate rațional ca fiind legate de fabricația acestora. Pentru producția cu ciclu lung de fabricație, în costul de producție pot fi cuprinse și dobânzile la creditele bancare contractate pentru această producție, aferente perioadei de producție. Un activ cu ciclu lung de producție este un activ ce necesită o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata pentru utilizare sau vânzare, cum sunt navele, aeronavele, etc. Cheltuielile generale de administrație, cheltuielile de desfacere și cele financiare, de regulă, nu sunt incluse în costurile de producție.

Pentru creanțe și datorii valoarea de intrare este valoarea lor nominală. Pentru mijloacele fixe care au fost supuse reevaluării conform dispozițiilor guvernului valoarea contabilă este valoarea reevaluată în funcție de utilitatea și prețul pieței precum și gradul de uzură estimat al mijlocului fix la data reevaluării. Pentru titlurile de participare, alte titluri imobilizate, titlurile de plasament valoarea de intrare este costul de achiziție prin care se înțelege prețul de cumpărare sau valoarea determinată prin contractul de achiziție. Cheltuielile accesorii de cumpărare (comisioanele și alte cheltuieli similare) se înregistrează direct în cheltuielile de exploatare ale exercițiului.

Cu ocazia inventarierii elementele patrimoniale se evaluează la valoarea actuală sau de utilitate a fiecărui element, denumită *valoare de inventar* și stabilită în funcție de utilitatea bunului în unitate și prețul pieței. Valoarea de inventar a creanțelor și datoriilor se stabilește în funcție de valoarea lor probabilă de încasat, respectiv de plată.

La încheierea exercițiului. Convențiile contabile împart viața unei unități patrimoniale în perioade de timp de durată egală, care sunt de obicei de un an. Aceste perioade sunt numite *exerciții contabile*. În România, exercițiul contabil coincide cu anul civil. La încheierea exercițiului, elementele patrimoniale se evaluează și se reflectă în bilanțul contabil la valoarea de intrare în patrimoniu, respectiv valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii. Această punere de acord presupune compararea valorii contabile cu valoarea de inventar și tratarea diferențelor constatate, în condițiile respectării principiului prudenței, astfel:

- diferențele constatate în minus la valoarea de inventar față de valoarea contabilă a elementelor de activ se înregistrează în contabilitate pe seama amortizării - atunci când deprecierea este ireversibilă – sau prin constituirea unui provizion – atunci când deprecierea este reversibilă. Diferențele constatate în plus nu se înregistrează;
- diferențele constatate în plus la valoarea de inventar față de valoarea contabilă a elementelor de pasiv se înregistrează în contabilitate prin constituirea unui provizion; diferențele constatate în minus la valoarea de inventar față de valoarea contabilă a elementelor de pasiv nu se înregistrează în contabilitate.

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

1.8. “ACTIV” ȘI “PASIV”. CONCEPTUL DE BILANȚ.

Dacă evaluarea materiei patrimoniale în interpretarea ei ca “mijloace” (M) se face la fel și atunci când se realizează interpretarea ca “resurse”(R), echilibrul valoric $M=R$ se menține în permanență și orice sporire ori reducere într-o parte a echilibrului atrage după sine o modificare în același sens și cu aceeași mărime “v” și în cealaltă parte:

$$M + v = R + v$$

$$M - v = R - v$$

O anumită independență în evaluarea materiei patrimoniale ca “mijloace” față de evaluarea acesteia ca “resurse” poate prezenta interes și poate fi întâlnită în oricare unitate patrimonială. Contabilitatea va reflecta în posturi distincte orice supraevaluare intervenită. Acestea sunt posturile rectificative. Plasând posturile rectificative în partea opusă celei la care se referă, echilibrul $M = R$, poate fi controlat printr-o nouă ecuație de echilibru: $ACTIV = PASIV$.

În ACTIV vom putea avea pe lângă “mijloace” și “posturi rectificative de Activ contra Pasiv”, iar în PASIV pe lângă “resurse” și “posturi rectificative de Pasiv contra Activ” (vezi figura nr. 3).

Figura nr. 3. Corelații între principalele posturi rectificative și structurile rectificate

Posturi rectificative de ACTIV contra PASIV	Posturi de PASIV (resurse) rectificate
- Repartizarea profitului;	Profit;
- Prime privind rambursarea obligațiunilor.	Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni.
Posturi rectificative de PASIV contra ACTIV	Posturi de ACTIV (mijloace) rectificate
Amortizări privind imobilizările necorporale;	Posturi de imobilizări necorporale;
Amortizări privind imobilizările corporale;	Posturi de imobilizări corporale;

Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor;	Posturi de imobilizări (necorporale, corporale, în curs, financiare);
Provizioane pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție;	Posturi de stocuri și producție în curs de execuție;
Provizioane pentru deprecierea creanțelor;	Posturi de creanțe;
Provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie.	Posturi desemnând titluri de plasament.

Pentru a realiza o imagine fidelă, clară și completă asupra patrimoniului evaluarea în posturile de mijloace și respectiv de resurse se face de regulă la valoarea contabilă ajustată cu mărimile înscrise în posturile rectificative corespunzătoare.

Ținând seama de înțelesul integral al activului și al pasivului putem, în concluzie, să definim *bilanțul ca fiind sinteza contabilității care prezintă, la un moment dat, exprimată în bani, situația economico-financiară a unui perimetru al mișcărilor de valori punând față în față activul cu pasivul*

1.9. REPREZENTAREA CIFRICĂ A MIȘCĂRILOR DE VALORI CA UN BILANȚ MOBIL-PRIMA TREAPTĂ A METODEI CONTABILITĂȚII.

Situația economico-juridică a unei unități patrimoniale, așa cum arată ea la un moment dat, poate fi reprezentată printr-un bilanț. Contabilitatea nu se oprește însă la aspectul static. Cunoașterea ei se întinde asupra ansamblului *mișcărilor de valori* exprimabile în bani și a *schimbărilor* în raporturile economico-juridice care provoacă deconturi bănești. *Dacă situația la un moment dat poate fi cunoscută printr-un bilanț, mișcarea de valori și schimbările în raporturile economico-juridice pot fi imaginate ca o succesiune de bilanțuri (imagini statice) prin care universul materiei contabile poate fi reprezentat cifric.*

Mișcările de valori exprimabile în bani și schimbările în raporturile economico-juridice care provoacă decontări bănești sunt urmarea unor *operații* care au loc în interiorul perimetrului de studiu al contabilității sau care privesc această entitate. Cauzele fundamentale care dau naștere operațiilor cercetate de contabilitate au diverse naturi. Dintre acestea mai importante prin numărul, frecvența și amploarea valorilor la care se referă sunt cauzele economice, juridice și administrative. Sunt însă unele mișcări de valori care sunt efectul altor categorii de cauze. Avem în vedere cauzele naturale (pierderea în greutate a cerealelor ca urmare a fenomenului de uscare, schimbarea în calitate a vinului în urma învechirii etc.) și cauzele fortuite (incendii, inundații etc.).

Actul economic este cel care concepe prima idee a proceselor economice și financiare, studiază șansele și decide. Executându-se deciziile, se produc modificări ori permutări în compunerea și utilizarea mijloacelor în circuitul economic ori în ordinea de formare și destinația resurselor în procesul de reproducție. Cauzele juridice sunt acelea care determină schimbări în mijloace ori în resurse în virtutea legilor (de exemplu prescripția extinctivă). Prin actul administrativ se studiază mijloacele de aducere la îndeplinire a actului economic. Operațiile legate de gestionarea mijloacelor bănești și gestionarea valorilor materiale sunt acte administrative. În măsura în care aceste acte administrative generează schimbări în elementele bilanțului, ele sunt reflectate de către contabilitate. Cercetând operațiile care provoacă modificări în materia contabilă și având în vedere influența pe care o pot avea asupra bilanțului ajungem să stabilim existența a patru tipuri de operații singulare fundamentale și anume:

(1) *Operații singulare generatoare de mișcări permutative în Activ.* Ea poate primi următoarea formulare generalizatoare: *Dacă un element de Activ sporește și Pasivul rămâne neschimbat, atunci un alt element de Activ se reduce în aceeași măsură.* Notând Activul "A", Pasivul cu "P" iar mărimea cu care se modifică elementul de bilanț cu "x", echilibrul bilanțier $A=P$ se menține în baza relației:

$$A + x - x = P$$

(2) *Operații singulare generatoare de mișcări permutative în Pasiv.* Silogismul care explică modificările poate fi formulat astfel: *Dacă un element de Pasiv sporește și Activul rămâne neschimbat, atunci un alt element de Pasiv se reduce în aceeași măsură.* Păstrând notațiile de la (1) echilibrul bilanțier se păstrează în baza relației:

$$A = P + x - x$$

(3) *Operațiile singulare generatoare de mișcări opuse de sporire.* Aceste operații reprezintă intrarea de materie contabilă de reflectat nouă. Ea trebuie interpretată atât sub aspectul de Activ cât și sub aspect de Pasiv. Unei sporiri în Activ i se opune deci o sporire în Pasiv. Generalizând, acest tip de operații ar putea fi formulat astfel: *Dacă un element de Activ sporește și nu se mai modifică nici un alt element de Activ, atunci un element de Pasiv sporește în aceeași măsură.* Echilibrul bilanțier se menține în baza relației:

$$A + x = P + x$$

(4) *Operații singulare generatoare de mișcări opuse de reducere.* Ele privesc ieșirea de valori din perimetrul de studiu al contabilității. Silogismul contabil corespunzător poate fi formulat astfel: *Dacă un element de Activ se reduce și nu se mai modifică nici un alt element de activ, atunci un element de Pasiv se reduce în aceeași măsură.* Ecuația matematică a noului echilibru bilanțier se prezintă astfel:

$$A - x = P - x$$

În afară de operațiile singulare, care generează fie numai mișcări permutative, fie numai mișcări opuse, raționamentul logic ne conduce să descoperim grupurile de operații inseparabile. În cadrul unui asemenea grup se

combină inseparabil o operațiune care generează mișcare opusă cu o operațiune care generează mișcare permutativă. Avem patru asemenea tipuri posibile de combinații. Fiecare din ele se poate prezenta sub forma unui silogism și poate primi expresie matematică distinctă. Pentru transpunerea matematică a celor patru tipuri de echilibre bilanțiere notațiile au următoarele semnificații: A=Activul; P=Pasivul; X=mărimea modificării elementului inseparabil; x'=mărimea sporirii în celelalte elemente de Activ sau Pasiv care suferă schimbări; x''=mărimea reducerii în celelalte elemente de Activ sau Pasiv care suferă influențe. Sub formă de silogisme și egalități bilanțiere derivate, cele patru tipuri de grupuri de operații inseparabile se prezintă astfel:

(5) Dacă un element de activ sporește cu mai mult decât se reduce un alt element de activ, atunci pasivul sporește cu diferența dintre acestea. Se combină o mișcare permutativă de Activ cu o mișcare opusă de sporire.

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

(6) Dacă un element de activ se reduce cu mai mult decât sporește un alt element de activ, Pasivul se reduce cu diferența dintre acestea. Acest grup de operații derivă din combinarea inseparabilă a unei mișcări permutative de Activ cu o mișcare opusă de reducere.

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

(7) Dacă un element de pasiv sporește cu mai mult decât se reduce un alt element de pasiv, Activul sporește cu diferența dintre acestea. Se combină aici o mișcare permutativă de pasiv cu o mișcare opusă de sporire.

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

(8) Dacă un element de pasiv se reduce cu mai mult decât sporește un alt element de pasiv, Activul se reduce cu diferența dintre acestea. Acest grup de operații derivă din unirea inseparabilă a unei mișcări permutative de pasiv cu o mișcare opusă de reducere.

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

Să ilustrăm esența reprezentării cifrice a mișcărilor de valori ca un bilanț mobil și influența diverselor tipuri de operații asupra bilanțului. Vom considera, în acest sens, că la un moment dat situația economico-juridică a unei societăți comerciale care are ca obiect de activitate comercializare mărfurilor se prezintă ca în bilanțul următor:

- în lei-

Activ			Bilanț inițial		Pasiv
Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma
1.	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații	250 000	1.	Capital subscris nevărsat	40 000
2.	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor materiale și umane și alte active corporale	20 000	2.	Capital subscris vărsat	460 000
3.	Materiale consumabile	15 000	3.	Rezerve legale	45 000
4.	Materiale de natura obiectelor de inventar	25 000	4.	Profit	25.000
5.	Mărfuri	40 000	5.	Amortizări privind imobilizările corporale	50 000
6.	Clienți	15 000	6.	Furnizori	50 000
7.	Efecte de primit de la clienți		7.	Efecte de plătit	10 000
8.	Avansuri acordate personalului	20 000	8.	Personal-salarii datorate	45 000
9.	Decontări cu acționarii (asociații) privind capitalul	40 000	9.	Creditori diverși	10 000
10.	Conturi la bănci în lei	60 000	10.	Credite bancare pe termen scurt	15 000
11.	Casa în lei	15 000			
	Total Activ	750 000		Total Pasiv	750 000

În cursul perioadei au loc operații economice singulare, câte una pentru fiecare tip de egalitate bilanțieră fundamentală și grupuri de operații economice inseparabile, câte unul pentru fiecare tip de egalitate bilanțieră derivată, astfel:

Operația economică nr. 1. Conform extrasului de cont, se încasează în contul societății deschis la bancă suma de 40.000 RON reprezentând aportul la constituirea capitalului social, subscris și nevărsat.

Analiza operațiunii. În urma acestei operații singulare sporește elementul de activ "Conturi la bănci în lei" cu 40.000 RON, concomitent cu reducerea elementului de activ "Decontări cu acționarii (asociații) privind capitalul" cu 40.000 RON (vezi Bilanțul .nr. 1).

Activ			Bilanțul nr. 1		Pasiv
Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma
1.	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și		1.	Capital subscris nevărsat	40 000
			2.	Capital subscris vărsat	460 000

2.	plantații	250 000	3.	Rezerve legale	45 000
	Mobilier, aparatură		4.	Profit	25.000
	birotică, echipamente de		5.	Amortizări privind	
	protecție a valorilor			imobilizările corporale	50 000
	materiale și umane și alte	20 000	6.	Furnizori	50 000
3.	active corporale	15 000	7.	Efecte de plătit	10 000
4.	Materiale consumabile		8.	Personal-salarii datorate	45 000
	Materiale de natura	25 000	9.	Creditori diverși	10 000
5.	obiectelor de inventar	250 000	10.	Credite bancare pe termen	
6.	Mărfuri	40 000		scurt	15 000
7.	Clienți	15 000			
8.	Efecte de primit de la				
	clienți	20 000			
9.	Avansuri acordate				
	personalului				
	Decontări cu acționarii	0			
10.	(asociații) privind capitalul				
	(40.000.000- 40.000.000)	100 000			
11.	Conturi la bănci în lei	15 000			
	(60.000.000 +				
	40.000.000)				
	Casa în lei				
	Total Activ	750 000		Total Pasiv	750 000

$$750.000 + 40.000 - 40.000 = 750.000$$

$$A + x - x = P$$

Operația economică nr. 2. Se înregistrează în structura “Capital subscris vărsat” suma de 40.000.000 lei încasată de la asociați.

Analiza operațiunii: În urma aceste operații economice singulare sporește elementul de pasiv “Capital subscris vărsat” cu suma de 40.000 RON concomitent cu reducerea elementului pasiv “Capital subscris nevărsat” cu suma de 40.000 RON (vezi Bilanțul nr. 2).

Activ			Bilanțul nr. 2		Pasiv
Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma
1.	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații	250 000	1.	Capital subscris nevărsat (40.000-40.000)	0
2.	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor		2.	Capital subscris vărsat (460.000+40.000)	500 000
	materiale și umane și alte	20 000	3.	Rezerve legale	45 000
3.	active corporale	15 000	4.	Profit	25.000
4.	Materiale consumabile		5.	Amortizări privind	
	Materiale de natura	25 000		imobilizările corporale	50 000
5.	obiectelor de inventar	250 000	6.	Furnizori	50 000
6.	Mărfuri	40 000	7.	Efecte de plătit	10 000
7.	Clienți	15 000	8.	Personal-salarii datorate	45 000
8.	Efecte de primit de la		9.	Creditori diverși	10 000
	clienți	20 000	10.	Credite bancare pe termen	
9.	Avansuri acordate	100 000		scurt	15 000
10.	personalului	15 000			
	Conturi la bănci în lei				
	Casa în lei				
	Total Activ	750 000		Total Pasiv	750 000

$$750.000 = 750.000 + 40.000 - 40.000$$

$$A = P + x - x$$

Operația economică nr. 3. Conform extraselor de cont, se înregistrează încasarea unui credit bancar pe termen de 2 ani în sumă de 50.000.000 lei.

Analiza operațiunii. În urma acestei operațiuni economice singulare sporește elementul de activ. “Conturi la bănci în lei” cu 50.000 RON concomitent cu creșterea elementului de pasiv “Credite bancare pe termen lung” cu 50.000 RON (vezi Bilanțul nr. 3).

Activ			Bilanțul nr. 3		Pasiv
Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma
1.	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații	250 000	1.	Capital subscris vărsat	500 000
2.	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor materiale și umane și alte active corporale	20 000	2.	Rezerve legale	45 000
3.	Materiale consumabile	15 000	3.	Profit	25.000
4.	Materiale de natura obiectelor de inventar	25 000	4.	Amortizări privind imobilizările corporale	50 000
5.	Mărfuri	250 000	5.	Furnizori	50 000
6.	Clienți	40 000	6.	Efecte de plătit	10 000
7.	Efecte de primit de la clienți	15 000	7.	Personal-salarii datorate	45 000
8.	Avansuri acordate personalului	20 000	8.	Creditori diverși	10 000
9.	Conturi la bănci în lei (100.000+50.000)	150 000	9.	Credite bancare pe termen scurt	15 000
10.	Casa în lei	15 000	10.	Credite bancare pe termen lung (0+50.000)	50 000
	Total Activ	800 000		Total Pasiv	800 000

$$750.000 + 50.000 = 750.000 + 50.000$$

$$A + x = P + x$$

Operația economică nr. 4. Conform extraselor de cont, se înregistrează rambursarea creditului bancar pe termen scurt în sumă de 15.000.000 lei.

Analiza operațiunii. În urma acestei operațiuni economice singulare se reduce elementul de activ “Conturi la bănci în lei” cu 15.000 RON, concomitent cu reducerea elementului de pasiv “Credite bancare pe termen scurt” cu 15.000 RON (vezi Bilanțul nr. 4).

Activ			Bilanțul nr. 4		Pasiv
Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma	Nr. crt.	Denumirea elementului	Suma
1.	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații	250 000	1.	Capital subscris vărsat	500 000
2.	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor materiale și umane și alte active corporale	20 000	2.	Rezerve legale	45 000
3.	Materiale consumabile	15 000	3.	Profit	25.000.
4.	Materiale de natura obiectelor de inventar	25 000	4.	Amortizări privind imobilizările corporale	50 000
5.	Mărfuri	250 000	5.	Furnizori	50 000
6.	Clienți	40 000	6.	Efecte de plătit	10 000
7.	Efecte de primit de la clienți	15 000	7.	Personal-salarii datorate	45 000
8.	Avansuri acordate personalului	20 000	8.	Creditori diverși	10 000
9.	Conturi la bănci în lei (150.000-15.000)	135 000	9.	Credite bancare pe termen scurt (15.000-15.000)	0
10.	Casa în lei	15 000	10.	Credite bancare pe termen lung	50 000
	Total Activ	785 000		Total Pasiv	785 000

$$800.000 - 15.000 = 800.000 - 15.000$$

$$A - x = P - x$$

Grupul de operațiuni nr.5. Se înregistrează efectul de comerț primit de la clientul “C” în sumă de 12.000 lei în contul creanței ajunsă la încasarea de 10.000.

1.10. SISTEMUL DE CALCUL CONTABIL DIGRAFIC – A DOUA TREAPTĂ ÎN METODA CONTABILITĂȚII.

Dacă încercăm să trecem de pe planul gândirii teoretice pe cel al tehnicii contabile – limitându-ne la prima treaptă a metodei contabilității – ne convingem că este foarte greu, iar în condițiile calculului și înregistrărilor manuale imposibil, ca după fiecare operație să întocmim un nou bilanț. Pe de altă parte, cunoașterea evoluției în timp a fiecărui element de activ ori de pasiv, a sporirilor și a reducerilor suferite, presupune calcule complementare celor realizate prin succesiunea de bilanțuri. În aceste condiții nu ne putem opri la “reprezentarea cifrică a mișcărilor de valori ca un bilanț mobil” ci demersul cognitiv trebuie reluat pe un plan superior.

În urma influenței unor operații singulare sau a unui grup de operații inseparabile, am văzut că se modifică numai unele elemente din bilanț. Comparându-le cu posturile de activ și de pasiv care rămân neschimbate, numărul lor este mult mai mic. Pornind de la această constatare, cercetarea printr-o succesiune de bilanțuri, a universului materiei contabile de reflectat este înlocuită cu un sistem de calcule care se fac în mod distinct asupra situației și a evoluției în timp a fiecărui post (element) de bilanț. Acestea sunt *conturile*. Pentru a fi în măsură, ca pornind de la aceste calcule parțiale să refacem – ori de câte ori dorim – imaginea întregului perimetru contabil într-un nou bilanț trebuie să avem o serie distinctă de conturi, care să urmărească elementele de activ și a doua serie de conturi rezervată elementelor de pasiv. Ajungem astfel la un sistem de conturi. Procesul de cunoaștere care se realizează prin folosirea acestui sistem de conturi formează conținutul treptei a doua a metodei contabilității - *sistemului de calcul contabil digrafic*.

Contul. Definiție, structură, formă, tehnică. Contul este conceput pentru a asigura cunoașterea situației și evoluției unui element de activ ori a unui element de pasiv definit prin titlul său. În acest sens, într-un cont se grupează toate sporirile și reducerile care afectează acea categorie de valori pe care acesta este desemnat să o reflecte. Dacă avem în vedere întregul sistem de conturi, atunci putem afirma că prin el se realizează *clasarea coerentă* a întregului grup de fapte și de fenomene de care se ocupă contabilitatea. Orice element de activ ori de pasiv poate suferi modificări în două sensuri: sporire (+) și reducere (-). Contul realizează o *sistemizare* a acestor modificări separând sporirile de reduceri. De aceea contul va avea o formă adecvată pentru a se putea realiza această sistemizare.

În afara celor două funcții (de clasare coerentă și de sistemizare) contul este conceput, prin excelență, ca un *mijloc de calcul*. În el se exprimă, în etalon bănesc și uneori și în alte etaloane, existentul inițial și se fac calcule asupra nivelului sporirilor, al reducerilor și al existentului final. Relatând istoria categoriei de valori grupată sub titlul său, contul îndeplinește și o importantă *funcție de analiză*, la care se adaugă și aceea de *control*. Fiind un mijloc de calcul suplu, contul poate fi folosit și pentru reflectarea situației și evoluției altor categorii de valori care nu aparțin activului și pasivului.

În concluzie, *contul poate fi definit ca un mijloc de consemnare, de calcul și de cunoaștere a situației și modificărilor succesive ale unei anumite categorii de valori a cărei natură economico-juridică este în prealabil definită*.

Structura, forma și tehnica contului – inclusiv regulile de funcționare – sunt stabilite pentru conturile destinate a reflecta părți de substanță de activ și respectiv de pasiv. În cazul celorlalte conturi se aplică un raționament sau altul, prin analogie cu cel fixat conturilor de activ sau de pasiv. De aceea, într-o primă etapă a demersului cognitiv, referirea la aceste conturi poate lipsi.

Pentru identificarea elementului de activ ori de pasiv a cărui evoluție formează obiectul reflectării, fiecare cont are un *titlu*. În fixarea lui se ține seama de denumirea categoriei de valori a cărei existență și mișcare o determină. În România, Ministerul Finanțelor emite câte un plan de conturi general pentru agenții economici și respectiv pentru instituțiile publice precum și normele metodologice pentru utilizarea acestora. Planul de conturi precum și normele metodologice pentru utilizarea acestora destinate activității bancare se elaborează de către Banca Națională a României și se supun aprobării Ministerului Finanțelor.

Pentru a ușura înțelegerea naturii operației consemnate și pentru a identifica modul cum s-a luat știință de aceasta, în structura contului găsim o parte rezervată descrierii operațiunii (Explicația). Atunci când nu se rezervă o secțiune distinctă pentru a marca documentul justificativ (fel, nr., data) în cadrul părții rezervate descrierii operațiunii se menționează și documentul justificativ.

Pentru a consemna în cont sporirile și reducerile înregistrate de categoria respectivă de valori, acesta va avea rezervate pentru sume cel puțin două coloane: una dintre ele este rezervată sporirilor, cea de a doua reducerilor. Existentul inițial, care în cont poartă denumirea de sold inițial are aceeași natură cu sporirile și va putea fi înscris în aceeași coloană cu acestea. Existentul final, care în cont poartă denumirea de sold final are aceeași natură cu reducerile și va putea figura alături de acestea. Cele două părți, cu naturi diferite, poartă numele de “Debit” și “Credit”. În forma grafică, debitul se plasează de regulă în partea stângă a contului iar creditul în partea dreaptă. Cele două noțiuni “Debit” și “Credit” sunt denumiri convenționale, menținute în doctrina contabilă din trecutul îndepărtat, când contul era privit ca un mijloc de a evidenția socoteli numai între persoane. Cele două expresii s-au păstrat în vocabularul disciplinei și mai departe.

Părțile contului pot fi așezate pe aceeași pagină a registrului sau pot fi puse față în față pe două pagini (“in-folio”). Contul poate avea și o formă în care debitul să nu fie așezat față în față cu creditul, sumele debitoare, creditoare și soldul să fie trecute în coloane alăturate în partea dreaptă a contului. Iată forma unui asemenea cont:

Contul				Simbol			Pagina	
Data	Documentul		Explicația	Simbol cont coresp ondent	Debit	Credit	D/ C	Sold
	Fel	Nr.						

Dacă urmărim oglindirea unei categorii de mijloace și în etalon natural, în contabilitatea analitică, se utilizează o formă adecvată de cont:

Denumirea materialului/ produs/ marfă							Unitatea de măsură			Nr. codulu i (simbo l intern)	Magazi a
							Preț prestabilit				Pagin a
Dat a	Documentul		Cantitatea			Preț unitar mediu	Valoarea			Simbol cont cores- ponden t	Pag. din jurnal
	Fel	Nr.	Intrată	Ieșită	Stoc		Debit	Credit	Sold		

Pentru aplicații demonstrative putem folosi o formă abreviată a contului, astfel:

Debit	Denumirea contului	Credit

Existența inițial din categoria de valori pe care o reflectă contul respectiv poartă denumirea de *sold inițial*, existența final, denumirea de *sold final*. A *debita* un cont înseamnă a trece o sumă de bani în debitul lui. A *credita* un cont înseamnă a trece o sumă de bani în creditul lui. Debitarea unui cont se face prin creditarea altui cont sau a mai multor conturi. Un cont se creditează prin debitul unui cont sau al mai multor conturi. Sumele ce se înregistrează în debit sunt sume debitoare, iar cele trecute în credit sunt sume creditoare. Diferența dintre totalul debitului și totalul creditului se numește *sold* și are natura părții mai mari. Contul se soldează sau este balansat atunci când cele două părți ale lui stau în echilibru, totalul sumelor debitoare fiind egal cu totalul sumelor creditoare. Totalul sporirilor și respectiv al reducerilor suferite de o anumită categorie de valori într-o perioadă determinată poartă numele de *rulaj*. El este debitor sau creditor în funcție de partea contului care a înregistrat modificările respective.

Reguli de funcționare a conturilor. Concepând contul cu două părți distincte pentru a putea sistematiza sporirile și, respectiv reducerile s-a creat premiza teoretică pentru două reguli distincte de funcționare a conturilor. Conform uneia din reguli, debitul va primi soldul inițial și sporirile iar creditul va consemna reducerile și soldul final. După a doua regulă de funcționare în debit se vor înscrie reducerile și soldul final, iar în credit soldul inițial și sporirile. Cele două reguli de funcționare vor arăta astfel:

Debit	Regula I	Credit	Debit	Regula II	Credit
Sold inițial					Sold inițial
Sporiri	Reduceri		Reduceri		Sporiri
	Sold final		Sold final		

La întrebarea dacă sistemul de calcul contabil digrafic are nevoie de ambele reguli de funcționare răspunsul este afirmativ. Și iată, în principal de ce: operând cu ambele reguli de funcționare a conturilor, rezervând una din ele pentru cunoașterea elementelor de activ și alta pentru elementele de pasiv, se creează posibilitatea de a separa existențele de activ de cele de pasiv, întrucât acestea apar în conturi în părți diferite.

Egalitatea din bilanțul inițial "Activ = Pasiv" se păstrează sub forma:

$$\text{Solduri inițiale debitoare} = \text{Solduri inițiale creditoare}$$

Prima regulă de funcționare se aplică seriei de conturi care reflectă elementele de activ, iar a doua regulă celor care oglindesc elementele de pasiv. Această atribuire reprezintă o convenție la care s-a ajuns prin generalizarea practicii. Pe de altă parte, prin fixarea unor reguli de funcționare diferite pentru seria de conturi care urmăresc elementele de activ

față de seria de conturi care reflectă elementele de pasiv se creează posibilitatea reprezentării legăturilor dintre conturi în cazul mișcărilor opuse, la fel ca și în cazul mișcărilor permutative, ca legături între părțile conturilor (DEBIT = CREDIT). Se creează astfel baza unui control intern al prelucrării. În fine, aplicarea unor reguli distincte de funcționare creează posibilitatea distingerii formale prin conturi a existențelor finale ale elementelor de activ de cele ale elementelor de pasiv. Revenirea la bilanț este deci posibilă oricând.

În concluzie, conturile de activ funcționează după regula potrivit căreia în debit se înscriu soldul inițial și sporirile iar în credit reducerile și soldul final. Conturile de pasiv funcționează după regula potrivit căreia în credit se înscriu soldul inițial și sporirile iar în debit reducerile și soldul final.

Corespondența conturilor. Pe planul treptei a doua a metodei contabilității, legăturile dintre elementele bilanțului, apărute ca urmare a operațiilor economice, vor îmbrăca forma unor raporturi între conturi. În consecință, între conturile chemate în funcțiune sunt posibile patru tipuri de legături fundamentale și patru tipuri de legături derivate.

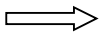
Legătura reciprocă stabilită între conturi ca urmare a influenței operației analizate poartă numele de corespondența conturilor. Conturile legate între ele sunt conturi corespondente.

Regulile de funcționare distincte stabilite pentru seria conturilor de activ și respectiv de pasiv fac ca întotdeauna legătura între conturi să se manifeste ca o legătură între DEBITUL unui cont sau mai multor conturi și CREDITUL unui cont sau mai multor conturi, astfel încât sumele consemnate în debit să fie întotdeauna egale cu cele consemnate în credit.

Pentru a marca, dintre conturile corespondente, care anume se debitează și care se creditează s-au folosit, de a lungul timpului modalități diferite. Acum 500 de ani, și mult timp după aceea erau în uz două expresii :”Prin” și ”La”. ”Prin” așezat în fața unui cont indica debitarea acestuia. Dacă în fața contului era așezată expresia ”La” însemna că acel cont se creditează*. În folosirea celor două expresii se simte influența personificării conturilor.

Locul expresiei *La* poate fi luat de semnul ”=” (egal). În calculul contabil digrafic semnul ”=” așezat între conturile debitoare și conturile corespondente creditoare are două semnificații. Una se referă la faptul că întotdeauna contul înscris în stânga semnului ”=” este contul debitor iar contul înscris în dreapta semnului ”=” este contul creditor. Cea de a doua semnificație se referă la faptul că întotdeauna sumele înscrise în conturile debitate (din stânga semnului ”=”) sunt egale cu sumele înscrise în conturile creditate (din dreapta semnului egal), indiferent de operația economico-financiară reflectată.

Modificările din cele patru tipuri de egalități bilanțiere fundamentale se vor reflecta, în mod corespunzător, prin patru egalități contabile fundamentale, astfel:

Egalitate bilanțieră fundamentală		Egalitate contabilă fundamentală
(1) $A + x - x = P$	=>	(1) $+A = -A x x $
☞ Dacă un element de activ sporește și pasivul rămâne neschimbat, un alt element de activ se reduce în aceeași măsură.		☞ Sporirea înregistrată în debitul unui cont de Activ este egală cu reducerea consemnată în creditul altui cont de Activ.
(2) $A = P + x - x$	=>	(2) $-P = +P x x $
☞ Dacă un element de pasiv sporește și activul rămâne neschimbat, un alt element de pasiv se reduce în aceeași măsură.		☞ reducerea înregistrată în debitul unui cont de Pasiv este egală cu sporirea consemnată în creditul altui cont de Pasiv.
(3) $A + x = P + x$	=>	(3) $+A = +P x x $
☞ Dacă un element de activ sporește și nu se mai modifică nici un alt element de activ, atunci un element de pasiv sporește în aceeași măsură.		☞ Sporirea înregistrată în debitul unui cont de Activ este egală cu sporirea consemnată în creditul unui cont de Pasiv.
(4) $A - x = P - x$	=>	(4) $-P = -A x x $
☞ Dacă un element de activ se reduce și nu se mai modifică nici un alt element de activ, atunci un element de pasiv se reduce în aceeași măsură.		☞ Reducerea înregistrată în debitul unui cont de Pasiv este egală cu reducerea consemnată în creditul unui cont de Activ.

Extinzând raționamentul și asupra modificărilor reflectate de egalitățile bilanțiere derivate ajungem la patru tipuri de egalități contabile derivate, după cum urmează:

Egalitate bilanțieră derivate		Egalitate contabilă derivate
(5) $A + X - x' = P + x'$	=>	(5) $+A = \left[\begin{array}{c} -A \\ +P \end{array} \middle X \middle \begin{array}{c} x'' \\ x' \end{array} \right $
☞ Dacă un element de activ		☞ Sporirea înregistrată în debitul unui cont

* Cf. Paciolo, Luca – *Tratat de contabilitate în partidă dublă*. Versiune românească de prof. univ. dr. doc. D. Rusu și prof. univ. dr. Șt. Cuciureanu, Iași, Ed. Junimea, 1981, pp. 100-104 și pp. 107-118

sporește cu mai mult decât se reduce un alt element de activ, atunci pasivul sporește cu diferența dintre acestea.

$$(6) A - X + x' = P - x'' \Rightarrow$$

☞ Dacă un element de activ se reduce cu mai mult decât sporește un alt element de activ, atunci pasivul se reduce cu diferența dintre acestea.

$$(7) A + x' = P + X - x'' \Rightarrow$$

☞ Dacă un element de pasiv sporește cu mai mult decât se reduce un alt element de pasiv, atunci activul sporește cu diferența dintre acestea.

$$(8) A - x'' = P - X + x' \Rightarrow$$

☞ Dacă un element de pasiv se reduce cu mai mult decât sporește un alt element de pasiv, atunci activul se reduce cu diferența dintre acestea.

de Activ este egală cu reducerea consemnată în creditul altui cont de Activ și sporirea din creditul unui cont de Pasiv.

$$(6) \begin{bmatrix} +A \\ -P \end{bmatrix} = -A \begin{vmatrix} x' \\ x'' \end{vmatrix} X$$

☞ Reducerea înregistrată în debitul unui cont de Pasiv și sporirea din debitul unui cont de Activ este egală cu reducerea consemnată în creditul altui cont de Activ.

$$(7) \begin{bmatrix} +A \\ -P \end{bmatrix} = +P \begin{vmatrix} x' \\ x'' \end{vmatrix} X$$

☞ Sporirea înregistrată în debitul unui cont de Activ și reducerea din debitul unui cont de Pasiv este egală cu sporirea consemnată în creditul altui cont de Pasiv.

$$(8) -P = \begin{bmatrix} -A \\ +P \end{bmatrix} X \begin{vmatrix} x'' \\ x' \end{vmatrix}$$

☞ Reducerea înregistrată în debitul unui cont de Pasiv este egală cu reducerea consemnată în creditul unui cont de Activ și sporirea din creditul altui cont de Pasiv.

unde cu A s-a notat contul de Activ, cu P contul de Pasiv, cu “+” și “-” sensul modificării (sporire, respectiv, reducere). Cele două coloane finale în care este înscrisă mărimea modificării sunt rezervate astfel: prima coloană conturilor debitoare, secunda conturilor creditoare.

Înregistrarea simultană și la același nivel a unei operații singulare sau a unui grup de operații inseparabile, după caz, fie în debitul unui cont sau unor mai multor conturi precum și creditul altui cont sau mai multor conturi poartă denumirea de înregistrare dublă.

Analiza contabilă în vederea stabilirii corespondenței conturilor. Varietatea cauzelor economice, juridice, administrative, naturale etc. explică marea diversitatea a operațiilor singulare și a grupurilor de operații inseparabile care se cuprind în sfera de studiu a contabilității. Contactul cercetătorului cu aceste operații este în majoritatea cazurilor, mijlocit de un act scris (document primar, purtător primar de informații, document justificativ) în care se consemnează faptul contabilizabil care a avut loc. Pentru realizarea cunoașterii specifice contabilității și fiecare document justificativ se cercetează pentru a se identifica operația economică, financiară ori de altă natură, care este reflectată prin intermediul lui, după care, fiecare operație este supusă analizei contabile.

Analiza contabilă este un demers logic prin care se cercetează fiecare operație în parte cu scopul de a se determina toate elementele necesare în vederea precizării conturilor corespondente debitoare și creditoare.

Urmând o succesiune logică, analiza contabilă caută răspuns la următoarele întrebări:

- ◆ care anume elemente se modifică în urma unei operații singulare sau a unui grup de operații inseparabile și dintre elementele în cauză care aparțin Activului și care aparțin Pasivului?
- ◆ ce conturi trebuie să intervină pentru a înregistra mișcările respective și din care serie de conturi face parte fiecare cont?
- ◆ în care elemente de Activ și de Pasiv se produc sporiri și în care reduceri?

Din răspunsurile la aceste trei întrebări se rețin acele elemente care sunt necesare pentru elaborarea unui silogism prin care se ajunge la partea contului în drept a primei modificări. Aceste elemente sunt:

- ◆ conturile care intră în funcțiune;
- ◆ caracterul conturilor: conturi de Activ sau conturi de Pasiv;
- ◆ sensul modificării: sporire ori reducere;

După care, în baza regulilor de funcționare a conturilor se deduce:

- ◆ pe care parte a contului se face înregistrarea.

Iată un model de analiză contabilă:

Operația nr. 1. În baza extrasului de cont se înregistrează încasarea contravalorii facturii nr. 1000 de la Clientul C, lei 30.000 RON. Răspunsurile la fiecare din cele trei întrebări prin care se dimensionează demersul în planul analizei contabile sunt:

(R1). În urma acestei operațiuni economice singulare se modifică elementul de Activ “Conturi la bănci în lei” concomitent cu modificarea elementului de activ “Clienți”.

În scopuri didactice se poate folosi următorul model de jurnal:

Data					
1.	cont debitor	=	cont creditor	suma debitoare	suma creditoare
	Explicație				

Pentru a marca începutul exercițiului financiar și în registrul cronologic, bilanțul inițial este supus unei operații de analiză contabilă în vederea descompunerii lui în conturi. Rezultatul acestei analize se concretizează fie în două articole compuse, formulate în jurnal, unul pentru deschiderea conturilor de activ, altul pentru deschiderea conturilor de pasiv; fie într-un articol contabil complex sau mixt în care corespondența se stabilește între conturile de activ care se debitează cu soldul inițial și conturile de pasiv care se creditează cu soldul inițial. Atunci când se redactează articole compuse, contul corespondent folosit este 891 "Bilanț de deschidere". Spre deosebire de celelalte conturi, acesta este un mijloc auxiliar de calcul întrucât nu urmărește evoluția nici unei categorii de valori, ci situația patrimoniului la început de exercițiu. După consemnarea deschiderii conturilor de activ și de pasiv, în jurnal se înscriu, în continuare, toate articolele contabile rezultate în urma analizei operațiilor care au avut loc în cursul perioadei.

Jurnalul, în care Bilanțul de la care s-a plecat în demonstrarea esenței "reprezentări cifrice a mișcărilor de valori" este descompus în conturi, iar tipurile de operațiuni singulare și tipurile de grupuri de operațiuni economice inseparabile apar consemnate sub formă de articole contabile se prezintă astfel:

1	%	=	891	-	750.000	
	213			250.000		
	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații			20.000		
	214					
	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor materiale și umane și alte active corporale			15.000		
	302			25.000		
	Materiale consumabile					
	303			250.000		
	Materiale de natura obiectelor de inventar					
	371			40.000		
	Mărfuri					
	4111			15.000		
	Clienți					
	413			20.000		
	Efecte de primit de la clienți					
	425			40.000		
	Avansuri acordate personalului					
	456			60.000		
	Decontări cu acționarii (asociații) privind capitalul			15.000		
	5121					
	Conturi la bănci în lei					
	5311					
	Casa în lei					
	<i>Înregistrat, descompunerea Activului în conturi</i>					
2	891	=	%	750.000	-	
			1011		40.000	
			Capital subscris nevărsat		460.000	

	1012				
	Capital subscris			45.000	
	vărsat				
	1061			25.000	
	Rezerve legale				
	121			50.000	
	Profit și pierdere				
	281				
	Amortizări privind			50.000	
	imobilizările				
	corporale			10.000	
	401				
	Furnizori			45.000	
	403				
	Efecte de plătit			10.000	
	421				
	Personal-salarii			15.000	
	datorate				
	462				
	Creditori diverși				
	5191				
	Credite bancare pe				
	termen scurt				
	<i>Înregistrat, descompunerea Pasivului în</i>				
	<i>conturi</i>				
3	5121	=	456	40.000	40.000 +A = -A
	Conturi la bănci în lei		Decontări cu		
			acționarii (asociații)		
			privind capitalul		
	<i>Înregistrat, conform extrasului de cont,</i>				
	<i>încasarea de la asociați a sumei de 40.000</i>				
	<i>lei reprezentând aportul subscris și</i>				
	<i>nevărsat.</i>				
4	1011	=	1012	40.000	40.000 -P = +P
	Capital subscris		Capital subscris		
	nevărsat		vărsat		
	<i>Înregistrat trecerea la capital subscris</i>				
	<i>vărsat a sumei de 40.000 lei reprezentând</i>				
	<i>capitalul subscris încasat.</i>				
5	5121	=	1621	50.000	50.000 +A = +P
	Conturi la bănci în lei		Credite bancare pe		
			termen lung		
	<i>Înregistrat, conform extrasului de cont,</i>				
	<i>încasarea unui credit bancar pe termen lung</i>				
	<i>de 50.000 lei.</i>				
6	5191	=	5121	15.000	15.000 -P = -A
	Credite bancare pe		Conturi la bănci în lei		
	termen scurt				
	<i>Înregistrat, conform extrasului de cont,</i>				
	<i>rambursarea creditului bancar pe termen</i>				
	<i>scurt de 15.000 lei</i>				
TOTAL RULAJ				145.000	145.000

Înregistrarea sistematică. Din jurnal nu se poate cunoaște, în mod nemijlocit, evoluția elementului de activ ori a elementului de pasiv care ne interesează și care a suferit modificări în cursul perioadei. Pentru a se realiza această cunoaștere, fiecărui cont pus în funcțiune i se deschide o partidă a sa unde pe lângă soldul inițial (dacă este cazul) se colectează în debit și respectiv în credit toate mișcărilor ce privesc acel cont și care apar dispersate în diverse articole contabile în jurnal. Totalitatea acestor partizi formează registrul sistematic al contabilității, cunoscut cel mai adesea sub numele de “Cartea-mare” sau “Maestru-principal”. După sistematizarea, pentru fiecare cont în parte, a soldului inițial, a sporirilor și a reducerilor suferite în cursul perioadei putem, prin prelucrare, să determinăm și alte mărimi, cum ar fi: rulajul debitor, rulajul creditor, totalul sumelor debitoare, totalul sumelor creditoare, soldul final. Dacă avem în vedere

înregistrările în jurnal, un extras din Cartea mare, în formă abreviată care se referă la primele trei conturi de Activ și respectiv, la primele trei conturi de Pasiv puse în funcțiune se prezintă astfel:

D	1011	C	D	1012	C
[1012]	40.000	40.000 Sic		460.000 Sic	
Rd	40.000	- Rc		40.000 [1011]	
Tsd	40.000	40.000 Tsc	Rd	-	40.000 Rc
Sfc	Ø		Tsd	-	500.000 Tsc
			Sfc	500.000	

D	1061	C	D	213	C
	45.000 Sic		Sid	250.000	4.000 [658]
Rd	-	- Rc			6.000 [281]
Tsd	-	45.000 Tsc	Rd	-	10.000 Rc
Sfc	45.000		Tsd	250.000	10.000 Tsc
					240.000 Sfd

D	214	C	D	302	C
Sid	20.000		Sid	15.000	
Rd	-	- Rc	Rd	-	- Rc
Tsd	20.000	- Tsc	Tsd	15.000	- Tsc
		20.000 Sfd			15.000 Sfd

Feluri de conturi. *Conturi sintetice și conturi analitice.* Procesul de cunoaștere presupune ridicarea de la singular, prin particular, la general și înțelegerea singularului în lumina generalului și a particularului. În contabilitate mijlocul principal pentru realizarea acestui demers îl reprezintă contul. Contul poate servi, pentru reflectarea unei clase alcătuită din mulțimea elementelor de activ ori de pasiv cu aceleași note esențiale sau pentru a oglindi situația și evoluția unei submulțimi a unei asemenea clase și a unei subdiviziuni a acesteia din urmă până se ajunge la specia infimă, adică ultima specie în ordinea determinării, care nu subordonează alte specii ci se referă numai la indivizi. Pentru cunoașterea maselor patrimoniale în determinarea lor de clase ori subclase avem conturile sintetice de gradul I (simbolizate în Planul de conturi general al agenților economici cu un simbol alcătuit din 3 cifre) ori gradul II (simbolizate în Planul de conturi general al agenților economici cu un simbol alcătuit din 4 cifre). Pentru cunoașterea maselor patrimoniale subordonate acestora până la specia infimă avem conturile analitice. Ele reflectă din treaptă în treaptă speciile unui gen, până la specia infimă. Atunci când obiectul contului analitic îl formează o mulțime de mijloace, în determinările ei de specie infimă, exprimarea valorică se poate completa cu exprimarea cantitativă în etalon natural sau natural-convențional. Contul analitic funcționează după aceeași regulă ca și contul sintetic al cărui speță este. Atunci când exprimarea se face în bani, raportul între contul sintetic și conturile analitice, de pe aceeași treaptă de determinare subordonate lui este ca de la întreg la părți. Suma părților trebuie să fie egală cu întregul pentru fiecare din mărimile reflectate prin cont (sold inițial, mișcări debitoare, mișcări creditoare, total sume debitoare, total sume creditoare, sold final). Centralizând cele mai semnificative date din conturile analitice aflate pe aceeași treaptă de determinare se obține o sinteză la nivel de cont sintetic care s-a obișnuit a se chema “Balanță de verificare analitică”. Modelul unei “Balanțe analitice a valorilor materiale” se poate prezenta astfel:

Balanța analitică a valorilor materiale la data de

Cod	Stoc inițial	Cantitate		Stoc final	Preț unitar	Sold inițial	Valoare		Sold final
		Intrată	Ieșită				Intrată	Ieșită	

Atunci când conturile analitice se țin numai în etalon monetar, modelele de conturi și balanța analitică de verificare se simplifică în mod corespunzător. Din cadrul lor lipsesc coloanele rezervate cantităților, unităților de măsură și prețurilor unitare.

Exemplificare la ÎNTÂLNIRILE PERIODICE

1.11. CALCULE PERIODICE DE SINTEZĂ – A TREIA TREAPTĂ A METODEI CONTABILITĂȚII

În procesul de ridicare de la particular la general, gândirea contabilă nu se oprește doar la ceea ce se realizează prin contul analitic și contul sintetic ci concepe și alte sinteze asupra grupului de fapte și categoriilor de fenomene reflectate într-o primă etapă prin sistemul de conturi. Sintezele la care facem referire pot privi o parte însemnată a universului materiei contabile sau universul în întregime sa. *Noul spor de cunoaștere se realizează prin calculația costurilor, calculația rezultatelor, situația modificărilor capitalului propriu, sistemul balanțelor de verificare, bilanț, situația fluxurilor de trezorerie, politici contabile și note explicative.*

Privită în unitatea ei, metoda contabilității trebuie să cuprindă întreaga perspectivă dinamică și acțiunea spre construcții noi prin valorificarea experienței trecutului și prevederea viitorului curs al faptelor și fenomenelor de domeniul contabilității. În acest sens, în metoda contabilității trebuie cuprinse atât *analiza comparativă cât și calculul previzional*.

Calculația costurilor. Această sinteză a contabilității se realizează în cadrul contabilității de gestiune și presupune la nivelul agenților economici din România o retratare a cheltuielilor de exploatare cu ajutorul conturilor din clasa 9 “Conturi de gestiune” a Planului de conturi general. Cu acest prilej se urmărește în principal o delimitare între *costurile produselor și serviciilor* care vor tranzita conturile de stocuri din clasa 3 a contabilității financiare și vor fi legate de vânzarea acestor produse sau servicii și *costurile perioadei* (cheltuielile fixe rezultând din subactivitate, cheltuielile cu reburile, cheltuielile generale de administrație, cheltuieli indirecte care nu se repartizează în costul produsului) și care vor fi înregistrate în rezultatul exercițiului în care au fost efectuate, fără a se stabili sau a se căuta vreo legătură cu vânzările și celelalte venituri.

În calculația costurilor s-au cristalizat mai multe metode dintre care amintim: metoda globală, metoda pe comenzi, metoda pe faze, metoda “tarif-oră-mașină” metoda standard cost, metoda ABC, metoda “Just-in-time”, metoda “direct-costing”. La acestea se adaugă metodele de repartizare a cheltuielilor indirecte (metoda repartizării globale, metoda repartizării prin diviziune cu ajutorul cifrelor de echivalență, metoda suplimentării - cu trei variante: varianta cu coeficient unic, varianta cu coeficienți multipli și varianta cu coeficienți selectivi). În demersul pe care îl presupune calculația contabilă a costurilor trebuie respectate regulile: delimitarea în timp a cheltuielilor de producție; separarea cheltuielilor de producție de consumațiunile neutre accidentale și cu caracter special; individualizarea cheltuielilor pe produs; inventarierea producției nefinite și delimitarea cheltuielilor aferente ei

Calculația rezultatelor (Contul de profit și pierdere) deși se realizează în cadrul contabilității financiare, se sprijină și pe mărimile furnizate acesteia de contabilitatea de gestiune (cu privire la costurile produselor și serviciilor și la costurile perioadei). Ceea ce se urmărește prin această sinteză este cunoașterea imaginii fidele, clare și complete a rezultatelor perioadei, rezultate degajate prin compararea, pentru aceeași perioadă de timp (luna, respectiv anul) a eforturilor (cheltuielilor) și a efectelor (veniturilor). În contabilitatea financiară a agenților economici din România, servesc acestui scop clasele: 6 “Conturi de cheltuieli” și 7 “Conturi de venituri” care permit ca prin agregare să se cunoască veniturile din exploatare; cheltuielile de exploatare; rezultatul din exploatare (profit ori pierdere); veniturile financiare, cheltuielile financiare; rezultatul financiar (profit ori pierdere) rezultatul curent (profit ori pierdere); rezultatul total (profit ori pierdere); impozitul pe profit (dacă e cazul); rezultatul net (profit ori pierdere).

Situația modificărilor capitalului propriu reprezintă o componentă a situațiilor financiare anuale obligatoriu de întocmit de către persoanele juridice care aplică Standardele Internaționale de Contabilitate. În cadrul ei sunt prezentate: soldurile de la începutul exercițiului financiar; sumele transferate în sau din cont în timpul exercițiului financiar; natura, sursa sau destinația oricăror asemenea transferuri; precum și suma rămasă la sfârșitul exercițiului financiar din capitalul social, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat și rezultatul exercițiului.

Balanțele de verificare sintetice sunt sinteze ale contabilității prin care se centralizează cele mai semnificative date din sistemul de conturi și prin care se controlează preluarea completă a mișcărilor de valori din registrul cronologic (Jurnal) în registrul sistematic (Cartea mare) și prelucrarea logico-formală corectă a înregistrărilor. În funcție de natura datelor centralizate, avem mai multe tipuri de balanțe de verificare și anume: pe solduri finale; pe total sume și solduri finale; pe rulaj; cu patru egalități; cu cinci egalități și balanța de verificare “șah”.

a) *Balanța de verificare pe solduri finale* centralizează din Cartea mare, pentru fiecare cont în parte, soldul final debitor ori creditor, după caz. Ea arată ceea ce ar trebui să mai existe din fiecare element activ și de pasiv a căror evoluție a fost urmărită prin sistemul de conturi. Din ea putem cunoaște mărimea și structura activului și a pasivului.

Modelul unei asemenea balanțe de verificare se prezintă astfel:

Balanța de verificare pe solduri finale

Simbol ol cont	Denumirea conturilor	Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare
1012	Capital subscris vărsat	-	500.000
1061	Rezerve legale	-	45.000
213	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații	240.000	-
214	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale	20.000	-
302	Materiale consumabile	15.000	-
.....			
	TOTAL	764.000	764.000

$$\sum Sfd = \sum Sfc$$

Unde: $\sum Sfd$ = Total sold final debitor; $\sum Sfc$ = Total sold final creditor

b) *Balanța de verificare pe total sume și solduri finale* centralizează din Cartea mare, pentru fiecare cont în parte, totalul sumelor debitoare, totalul sumelor creditoare și soldul final. Într-un asemenea model de balanță de verificare întâlnim două egalități:

$$\begin{aligned} \checkmark \text{ Total sume debitoare de la finele perioadei } (\Sigma Tsd) &= \text{ Total sume creditoare de la finele perioadei } (\Sigma Tsc) \\ \checkmark \text{ Total solduri finale debitoare } (\Sigma Sfd) &= \text{ Total solduri finale creditoare } (\Sigma Sfc) \end{aligned}$$

c) *Balanța de verificare pe rulaj* preia din Cartea mare, pentru fiecare cont în parte, soldul inițial, rulajul debitor și rulajul creditor și soldul final. Rulajul poate fi al lunii sau al perioadei. Pe lângă faptul că reproduce evoluția elementului de activ ori de pasiv care face obiectul contului respectiv, tabloul sinoptic permite comparații de ansamblu între situația de la începutul perioadei și cea de la finele ei caracterizând totodată mișcările de valori din cursul perioadei. Modelul unei asemenea balanțe de verificare se prezintă astfel:

<i>Balanța de verificare pe rulaj</i>							
Simbol cont	Denumirea conturilor	Solduri inițiale		Mișcări		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1011	Capital subscris nevărsat	-	40.000	40.000	-	-	-
1012	Capital subscris vărsat	-	460.000	-	40.000	-	500.000
1061	Rezerve legale	-	45.000	-	-	-	45.000
...	...	...	...	...	...	...	...
213	Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații	250.000	-	-	10.000	240.000	-
214	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale	20.000	-	-	-	20.000	-
...	...	...	...	...	...	...	...
TOTAL		750.000	750.000	217.000	217.000	764.000	764.000
		$\Sigma Sid = \Sigma Sic$		$\Sigma Rd = \Sigma Rc$		$\Sigma Sfd = \Sigma Sfc$	

Este, așa cum rezultă din cele prezentate, o balanță de verificare cu trei egalități.

d) *Balanța de verificare cu patru egalități* centralizează din Cartea mare, pentru fiecare cont în parte, în funcție de model: fie soldurile de la începutul anului (debitoare și creditoare după caz), mișcările de la începutul anului până la finele lunii precedente (debitoare și creditoare), mișcările lunii în curs (debitoare și creditoare), soldul final (debitor sau creditor după caz), fie soldurile de la începutul anului (debitor ori creditor după caz), mișcările cumulate (debitoare și creditoare), totalul sumelor la sfârșitul perioadei (debitoare și creditoare) și soldul final (debitor ori creditor), fie: total sume precedente (debitoare și creditoare), rulajele lunii curente (debitoare și creditoare), total sume (debitoare și creditoare) și sold final (debitor și creditor, după caz).

e) *Balanța de verificare cu 5 egalități* centralizează cel mai adesea, pentru fiecare cont în parte: soldul inițial (debitor ori creditor, după caz); mișcările cumulate până la finele lunii precedente (debitoare și creditoare); mișcările lunii în curs (debitoare și creditoare), total sume la finele lunii curente (debitoare și creditoare), soldul final (debitor ori creditor, după caz).

f) *Balanța de verificare "șah"* este o sinteză în care întâlnim aceleași serii de egalități ca și în balanța de verificare pe rulaj dar, spre deosebire de aceasta, mișcările debitoare sunt desfășurate pe conturi corespondente creditoare, iar mișcările creditoare sunt desfășurate pe conturi corespondente debitoare. Modelul acestei balanțe de verificare se prezintă astfel:

<i>Balanța de verificare șah (model)</i>											
Simbol cont	Conturi creditoare	Solduri inițiale debitoare	1011	1012	1061		213	214	302		Total mișcări debitoare
			1011	1012	1061		213	214	302		Solduri finale creditoare
	Solduri inițiale	750.000	40.000	460.000	45.000		-	-	-		

	<i>creditoare</i>										
1011	<i>Capital subscris nevărsat</i>	-		40.000						40.000	-
1012	<i>Capital subscris vărsat</i>	-								-	500.000
1061	<i>Rezerve legale</i>	-								-	45.000
...	...	...									
213	<i>Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații</i>	250.00 0								-	-
214	<i>Mobilier, apara-tură birotică, echipament e de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale</i>	20.000								-	-
302	<i>Materiale consumabil e</i>	15.000								-	-
...	...	...									
	<i>Total mișcări creditoare</i>		-	40.000	-		10.000	-	-	217.000	
	<i>Solduri finale debitoare</i>		-	-	-		240.000	20.000	15.000		764.000

În afara funcției de cunoaștere, în calitate de sinteză asupra mărimilor conținute în modelul de bilanță de verificare respectiv, aceasta este și un principal mijloc de control al aspectului formal al modului cum s-a realizat consemnarea în registrul cronologic (Jurnal) și mai apoi, preluarea și prelucrarea sumelor în registrul sistematic (Cartea mare) și, de aici, în Balanța de verificare. Erorile sunt semnalate de faptul că nu se obțin egalitățile proprii fiecărui tip de bilanță de verificare. Ele pot fi introduse în sistemul de prelucrare încă din momentul formulării articolelor compuse în Jurnal când în același articol nu s-a respectat egalitatea între sumele înscrise în debit și cele consemnate în creditul conturilor corespondente. Alte momente în care pot să apară erori care să ducă la știrbirea egalităților pe care trebuie să le conțină Balanța de verificare sunt: totalizarea greșită a sumelor din coloanele de rulaj ale bilanței de verificare; prelucrarea eronată a rulajelor din partida deschisă contului sintetic în Cartea mare pentru a fi trecută în coloana de rulaj a bilanței de verificare; stabilirea greșită a rulajului contului în Cartea mare; sumele din articolul contabil au fost preluate în registrul sistematic numai pentru o parte din conturile puse în funcțiune; preluarea spre sistematizare a altor sume decât cele înscrise în articolul contabil. Programele informatice elimină multe din aceste erori.

Cu ajutorul bilanțelor de verificare nu pot fi semnalate acele erori care nu duc la alterarea egalităților. Ele sunt de fond datorate: debitării și creditării conturilor interesate în Jurnal și Cartea mare cu sume egale dar inexacte; corespondenței greșite a conturilor în articolele de Jurnal, de unde erorile străbat și în Cartea mare și în Balanța de verificare; înregistrării greșite de sume în conturile Cărții mari care prin compensare nu duc la știrbirea nici uneia din corelațiile specifice bilanțelor de verificare.

Bilanțul. Cunoașterea realizată prin bilanț nu poate fi suplinită de cea oferită de coloanele de solduri finale debitoare și creditoare ale bilanței de verificare. În procesul de cunoaștere fundamentat de știința contabilității, bilanțul este conceput ca fiind sinteza în măsură să ofere "imaginea fidelă" clară și completă asupra patrimoniului unei entități economico-sociale la care se ajunge prin aplicarea cu bună credință a regulilor de evaluare a principiilor și convențiilor contabile în procesul de reflectare a operațiunilor contabilizate ce privesc activitatea desfășurată în cursul perioadei. Ele se continuă în cadrul lucrărilor de închidere a exercițiului.

Situația fluxurilor de trezorerie este o componentă a situațiilor financiare anuale obligatorie pentru întreprinderile care aplică Standardele Internaționale de Contabilitate. Pentru persoanele juridice care sunt obligate doar la întocmirea unor situații financiare simplificate întocmirea acestei sinteze este facultativă. Situația fluxurilor de trezorerie folosită împreună cu celelalte componente ale situațiilor financiare aduce informații în legătură cu modul cum întreprinderea generează și folosește numerarul și echivalentul de numerar. Din ea se pot desprinde informații utile pentru evaluarea capacității întreprinderii de a genera numerar și echivalente de numerar și necesitățile întreprinderii de a utiliza acele fluxuri de numerar.

Fluxurile de numerar sunt grupate pe cele trei tipuri de activități: activități de exploatare, activități de investiții și activități de finanțare. În elaborarea situației fluxurilor de trezorerie se poate folosi una din următoarele două metode: metoda directă și metoda indirectă.

Metoda directă furnizează informații ce sunt folositoare în estimarea fluxurilor de numerar viitoare, și care nu sunt disponibile prin metoda indirectă. În cadrul metodei directe sunt prezentate clasele majore de plăți și încasări brute în numerar care pot fi obținute din înregistrările contabile ale întreprinderii sau prin ajustarea vânzărilor, costului acestora și a altor elemente în contul de profit și pierdere cu modificările pe parcursul perioadei ale stocurilor, creanțelor și datoriilor din exploatare, ale altor elemente decât numerarul, precum și cu alte elemente pentru care efectele numerarului sunt fluxurile de numerar din investiții sau finanțare.

Prin metoda indirectă fluxul de numerar net din activități de exploatare este determinat prin ajustarea profitului net și pierderii cu efectele tranzacțiilor ce nu au natura de numerar, amânările sau angajamentele de plăți sau încasări în numerar din exploatare trecute sau viitoare și elementele de venituri și cheltuieli asociate cu fluxurile de numerar din investiții sau finanțări.

Politici contabile și note explicative reprezintă o componentă a situațiilor financiare anuale obligatoriu de întocmit de către toate persoanele juridice. Aici sunt prezentate politicile contabile adoptate de întreprindere pentru a determina valorile elementelor din bilanț, ale profitului sau pierderii aferente fiecărui exercițiu, ale fluxurilor de trezorerie și modificărilor capitalului propriu. Notele explicative conțin informații suplimentare relevante pentru necesitățile utilizatorilor, în ceea ce privește poziția financiară și rezultatele obținute. Fiecare element semnificativ din bilanț, din contul de profit și pierdere, din situația fluxurilor de trezorerie și din situația modificărilor capitalului propriu trebuie să fie însoțite de o trimitere la nota care cuprinde informații legate de acel element semnificativ. Pentru elementele menționate în notele explicative se va prezenta, de regulă, și suma corespunzătoare anului precedent celui la care se referă acestea. Ea trebuie ajustată în situația în care nu este comparabilă. În notele explicative se regăsesc și informații care vin în completarea bilanțului și a contului de profit și pierdere cum sunt cele ce se referă la detalii privind salarizarea administratorilor și directorilor, detalii privind salariații.

Analiza comparativă. Prin procesul de analiză comparativă se urmărește sesizarea relațiilor structurale și relațiilor cauză-efect. După determinarea elementelor, factorilor și cauzelor fenomenului studiat și stabilirea corelațiilor dintre factori și fenomenul analizat ori a corelațiilor dintre diferiți factori procesul de analiză se continuă cu măsurarea influențelor diferitelor elemente și factori. Rezultatul analizei se concretizează în concluziile și aprecierile asupra activității din sfera cercetată și elaborarea măsurilor care constituie conținutul deciziilor menite să asigure o folosire optimă a mijloacelor și resurselor și creșterea eficienței activității în viitor.

Calculul previzional în contabilitate. Ca oricare altă știință și contabilitatea asigură pentru domeniul ei – în afara condensării de cunoștințe și explicării cauzale a fenomenelor și faptelor cuprinse în obiectul ei – și prevederea viitorului curs al acestora. Prognoza sau previziunea contabilă nu este altceva decât precizarea unei dezvoltări viitoare pe baza examinării critice a trecutului și prezentului. Predicțiile se fac, de regulă, asupra unor structuri reprezentate prin modele. Previziunea trebuie privită ca un proces unitar, în mai multe trepte, al cărui rezultat îl reprezintă cunoașterea desfășurării viitoare a fenomenelor. Rezultatul în legătură cu evoluția viitoare este de fapt prognoza. Independent de tehnica aleasă, în elaborarea unei prognoze trebuie să se treacă prin următoarele etape:

- (a) culegerea informațiilor;
- (b) alegerea unui model;
- (c) calculul coeficienților inițiali;
- (d) proiecția modelului;
- (e) actualizarea proiecției;
- (f) controlul.

Întrebări recapitulative pentru verificarea cunoștințelor:

1. Ce este obiectul propriu unei științe?
2. Cum poate fi definit obiectul contabilității?
3. Enumerați principalele entități obligate să organizeze și să conducă contabilitate proprie.
4. Care sunt atributele care caracterizează persoana juridică a unei entități patrimoniale?
5. Ce este exercițiul financiar?
6. Care este esența contabilității de angajamente?
7. Care este esența contabilității de trezorerie(de casă)?
8. Enumerați principalii utilizatori interni și externi ai informației contabile și precizați direcțiile de valorificare a acestei resurse în procesul decizional?
9. Cum poate fi definit sistemul de contabilitate în partidă dublă?
10. Enumerați principiile contabile și prezentați conținutul acestora.

11. Clasificați activele și pasivele.
12. Definiți și exemplificați : imobilizările, mijloacele circulante, capitalurile proprii, datoriile etc.
13. Ce este metoda contabilității?
14. Enumerați treptele metodei contabilității;
15. Ce înțelegeți prin noțiunea de activ și pasiv?
16. Prezentați în sinteză structura activului bilanțier;
17. Prezentați în sinteză structura pasivului bilanțier;
18. Enunțați silogismul aferent relației bilanțiere de forma..... și exemplificați cu o operațiune adecvată;
19. Ce sunt mișcările contabile permutative, dar opuse?
20. Cum poate fi definit contul?
21. Care sunt și ce semnifică funcțiile contului?
22. Ce înțelegeți prin cont sintetic?
23. Ce corelații există între conturile sintetice și cele analitice subordonate?
24. Care sunt regulile de funcționare ale conturilor?
25. Ce este analiza contabilă?
26. Care sunt etapele analizei contabile?
27. Care sunt întrebările corespondenței conturilor?
28. Definiți articolul contabil și precizați structura acestuia:
29. Cum clasificați articolele contabile(cu exemple practice)?
30. Enunțați calculele periodice de sinteză;
31. Precizați erorile care pot(nu pot) fi descoperite cu ajutorul bilanțelor de verificare?

CAPITOLUL 2. DOCUMENTE JUSTIFICATIVE ÎN CONTABILITATE

OBIECTIVE:

În acest capitol se regăsesc informații referitoare la :

- definiția, conținutul și structura documentelor economice(justificative);
- clasificarea documentelor justificative;
- tipizarea și verificarea documentelor;
- reconstituirea, arhivarea și păstrarea documentelor economice.

Antenele prin care se ia cunoștință în contabilitate cu operațiile economice întreprinse sunt documentele.

2.1. NOȚIUNEA, IMPORTANȚA, CONȚINUTUL ȘI ÎNTOCMIREA DOCUMENTELOR JUSTIFICATIVE.

Întemeierea înregistrărilor în contabilitate pe baza unor acte scrise întocmite la locul și în momentul în care se produc operațiile contabilizate fac din ele documente justificative ale acestor reflectări. În acest sens *documentul justificativ poate fi definit ca actul scris întocmit pentru consemnarea la origine a operațiunilor contabilizabile servind ca dovadă a înfăptuirii acestora.*

Fundamentarea înregistrărilor în contabilitate pe baza documentelor justificative asigură contabilității forța probantă în raporturile cu terții, documentele justificative fiind folosite, în caz de litigiu, drept mijloc de probă în justiție. Documentele justificative au o influență nemijlocită asupra exactității datelor contabile, a gestiunii, a controlului și a acurateței stabilirii răspunderii materiale a persoanelor vinovate de risipă, lipsuri, sustrageri. Înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare. Elementele principale pe care trebuie să le cuprindă un document justificativ sunt:

- denumirea documentului;
- denumirea și sediul persoanei juridice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operației economice și financiare (când este cazul);
- conținutul operației economice și financiare, iar atunci când este necesar și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operației economice și financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care le-au întocmit, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiile respective, după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiilor în documente justificative.

Înscrierea datelor în documente se face cu cerneală, cu pastă de pix, cu mașina de scris sau cu ajutorul tehnicii de calcul, după caz, nefiind admise ștersături sau alte asemenea procedee și nici lăsarea de spații libere între operațiile înscrise în acestea. Pentru a reduce numărul înscrisurilor în conturi înregistrările în contabilitatea sintetică și analitică se pot face și pe baza unor centralizatoare (documente derivate) în care sunt înscrise mai multe documente justificative al căror conținut se referă la operații de aceeași natură și din aceeași perioadă.

În cazul operațiilor pentru care nu se întocmesc documente justificative, ca, de exemplu stornările ori transferurile dintr-un cont în altul cu prilejul calculației costurilor ori închiderii conturilor de venituri și cheltuieli etc. înregistrările în contabilitate se fac pe bază de nota de contabilitate.

2.2. RAȚIONALIZAREA, TIPIZAREA ȘI CLASIFICAREA DOCUMENTELOR CARE SERVESC CA BAZĂ PENTRU ÎNREGISTRAREA ÎN CONTABILITATE.

Volumul important de muncă pe care îl reclamă documentarea și întocmirea documentelor explică preocupările permanente *pentru raționalizarea documentării și a documentelor*, adică pentru găsirea căilor de creștere a productivității muncii și de reducere a costurilor în acest domeniu. Căi pentru realizarea acestui obiectiv sunt: unificarea și tipizarea documentelor, precum și folosirea formularelor.

Documentele care servesc la cunoașterea operațiunilor contabilizate cunosc o mare varietate. Ele pot fi clasificate: după destinație, după conținut și după locul întocmirii lor.

După destinație documentele pot fi clasificate în: documente de dispoziție; documente de execuție; documente combinate și documente contabile. Documentele contabile sunt acele documente care se întocmesc în cadrul compartimentului contabilității pe baza documentelor justificative, pentru a înlesni și accelera înregistrarea operațiilor contabilizabile în conturi.

După conținut documentele justificative pot fi împărțite în documente primare și documente centralizatoare.

După locul întocmirii, documente justificative se împart în: *documente externe* și *documente interne*. Primele sunt primite din afară de la corespondenții unității. Cele din a doua categorie se întocmesc în cadrul întreprinderilor putând circula, nu numai în cadrul acesteia ci și în afara ei.

2.3. VERIFICAREA DOCUMENTELOR. PROCEDEE DE RECTIFICARE A ERORILOR DIN DOCUMENTE.

Având rolul de a mijloci introducerea datelor în fluxul de prelucrare și informare contabilă, în vederea obținerii unor informații veridice, documentele primare sunt supuse unor verificări sub diverse aspecte și la diverse momente. După momentul în care se efectuează, verificarea documentelor justificative poate fi: *preventivă*, adică înainte ca operația dispusă să aibă loc; *operativă* adică în timpul efectuării operațiilor economico-financiare și *postoperativă*, adică după efectuarea operației contabilizate.

După aspectele supuse controlului distingem: *verificarea formei*, *verificarea calculelor* și *verificarea fondului*.

Din punct de vedere al formei se urmărește dacă s-a folosit formularul corespunzător naturii operației respective (în cazul documentelor tipizate) precum și dacă documentul conține toate elementele esențiale care trebuie să se regăsească în structura unui document netipizat; dacă formularul a fost completat cu toate datele variabile prevăzute și (după caz) cu toate semnăturile de întocmire, vizare, aprobare și de confirmare necesare.

În documentele care conțin calcule se verifică exactitatea acestora.

Verificarea de fond a documentelor se referă la *legalitatea*, *realitatea*, *oportunitatea*, *necesitatea* și *economicitatea operației consemnate*. Erorile constatate cu ocazia întocmirii și verificării documentelor justificative se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau cifrei greșite, astfel încât acestea să poată fi și după aceea citite, urmată de înscrierea deasupra a textului sau cifrei corecte. Corectura se face pe fiecare din exemplarele documentului justificativ greșit și se confirmă prin semnătura persoanei sau persoanelor care au întocmit documentul respectiv, menționându-se și data când a avut loc aceasta. La corectarea documentelor care se referă la operații de predare-primire a unor valori materiale este necesară confirmarea prin semnătură a predătorului și primitorului. În documentele în baza cărora se primește, se eliberează sau se justifică numerarul precum și în cele pentru care indicațiile de completare prevăd asemenea restricții, corecturile nu sunt admise sub nici o formă. Asemenea documente se anulează și se păstrează ca atare.

2.4. CIRCULAȚIA DOCUMENTELOR

Drumul pe care îl parcurg documentele din momentul emiterii sau al intrării lor în unitatea patrimonială și până la clasarea lor în arhivă reprezintă *circulația documentelor*. *Raționalizarea* în această materie vizează: analiza judicioasă a operațiilor ce trebuie executate în legătură cu fiecare document; fixarea unui traseu optim; normarea timpului necesar pentru emiterea, completarea, semnarea, verificarea și înregistrarea lui; eliminarea reținerilor inutile în cadrul compartimentelor; corelarea termenelor de transmitere a documentelor la unitățile de informatică cu programele de lucru ale acestora, stabilirea răspunderilor concrete ce revin lucrătorilor implicați în acest circuit. În acest scop se recomandă ca directorul financiar-contabil, contabilul șef sau o altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție să întocmească graficul de circulație a documentelor justificative care se aprobă de administrator, ordonatorul de credite sau persoana care are obligația gestionării patrimoniului.

Graficul de circulație a documentelor justificative, la întocmirea căruia trebuie să se țină seama de normele de utilizare a formularelor, este necesar să conțină: denumirea documentelor, persoanele care poartă răspunderea întocmirii lor, data întocmirii și termenul stabilit pentru predarea documentelor, numărul de exemplare și destinația acestora, precum și alte elemente care se apreciază ca necesare. Indiferent de modul de prezentare a circulației documentelor, sub formă de text sau scheme, pe baza elementelor expuse mai înainte se pot întocmi: grafice individuale, grafice de structură, grafice sintetice.

Graficele individuale cuprind documentele și lucrările care se execută de către o anumită persoană; termenele de efectuare și compartimentele unde circulă în continuare sau persoanele cărora li se transmit.

Graficele pe compartimente sau de structură cuprind documentele și lucrările din cadrul unui compartiment al entității economico-sociale, termenele, executanții și compartimentele cărora li se transmit.

Graficele generale sau sintetice (pe activități) cuprind toate operațiile necesare unei anumite lucrări cu un grad ridicat de complexitate, cum sunt de exemplu situațiile financiare anuale (conturile anuale).

2.5. RECONSTITUIREA DOCUMENTELOR JUSTIFICATIVE

Orice persoană care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile are – potrivit legislației românești – obligația să încunoștiințeze, în scris, în termen de 24 de ore de la constatare, conducătorul unității, administratorul acesteia, ordonatorul de credite sau altă persoană care are sarcina gestionării patrimoniului. În termen de cel puțin 3 zile de la primirea comunicării conducătorul unității este obligat să încheie un proces-verbal semnat de conducătorul unității, conducătorul compartimentului financiar-contabil, salariatul responsabil și șeful ierarhic al acestuia din care să rezulte datele de identificare a documentului dispărut; numele și prenumele salariatului responsabil cu păstrarea documentului, data și împrejurările în care s-a constatat lipsa documentului respectiv. Odată cu semnarea procesului verbal salariatul responsabil este obligat să dea o declarație scrisă asupra împrejurărilor în care a dispărut documentul. Când pierderea, sustragerea sau distrugerea documentului constituie o infracțiune, se încunoștiințează imediat organele de urmărire penală.

Reconstituirea documentelor se face pe baza unui “dosar de reconstituire” întocmit separat pentru fiecare caz, cuprinzând toate lucrările efectuate în legătură cu constatarea și reconstituirea documentului dispărut. Când documentul dispărut emană de la altă unitate, reconstituirea se face de către aceasta la cererea scrisă a conducătorului unității solicitatoare în termen de cel mult 10 zile de la primirea cererii. Documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea “RECONSTITUIT” cu specificarea numărului și datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea. Pentru pagubele generate de dispariția, sustragerea sau distrugerea documentelor se stabilesc răspunderi materiale, care cuprind și eventualele cheltuieli ocazionate de reconstituirea și găsirea acestora. În cazul găsirii ulterioare a originalului, documentul reconstituit se anulează pe baza unui proces-verbal, împreună cu care se atașează la dosarul de reconstituire.

2.6. ARHIVAREA ȘI PĂSTRAREA DOCUMENTELOR JUSTIFICATIVE

Unitățile patrimoniale au obligația păstrării în arhiva lor a documentelor justificative și contabile timp de 10 ani, cu începere de la data încheierii exercițiului în cursul căruia au fost întocmite, cu excepția statelor de salarii și a situațiilor financiare anuale (conturilor anuale) pentru care termenul de păstrare este de 50 de ani. Arhivarea documentelor contabile trebuie să asigure păstrarea și consultarea acestora în termenul prevăzut de lege. În caz de încetare a activității unității patrimoniale, documentele se predau la Arhivele Statului. În arhivă documentele se păstrează în dosare, numerotate, șnuruite și parafate. Gruparea documentelor în dosare se face cronologic și sistematic, în cadrul fiecărui exercițiu financiar. Evidența dosarelor și documentelor contabile intrate în arhivă, precum și mișcarea acestora în decursul timpului, se ține cu ajutorul Registrului de evidență curentă. Eliminarea din arhivă a documentelor cu termenul de păstrare expirat se face de către o comisie sub conducerea administratorului sau ordonatorului de credite, după caz, cu consemnarea operațiunii de scădere într-un proces-verbal și operarea scăderii în Registrul de evidență curentă al arhivei.

Întrebări recapitulative pentru verificarea cunoștințelor:

1. Cum definiți un document justificativ?
2. Ce este documentarea?
3. Care sunt elementele comune conținute în structura documentului justificativ?
4. Care sunt funcțiile documentului justificativ?
5. Cum pot fi clasificate documentele justificative?
6. Ce este tipizarea documentelor și care sunt avantajele acesteia?
7. Cum definiți verificarea documentelor și de câte feluri este aceasta?
8. Ce înțelegeți prin verificarea formei unui document?
9. Ce înțelegeți prin verificarea fondului unui document?
10. Ce este circuitul documentelor economice și ce presupune raționalizarea acestuia?
11. Ce este arhivarea documentelor și după ce criterii poate fi realizată?

CAPITOLUL 3. CLASIFICAREA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

OBIECTIVE:

În acest capitol se regăsesc informații referitoare la:

- conceptul de clasificare a conturilor;
- criteriile utilizate în clasificare;
- structuri ale sistemului de conturi;
- delimitarea și componența conturilor de:
 - Conturi de gestionare a activelor și conturi de gestionare a pasivelor (fondurilor)
 - Conturi de regularizare asupra evaluării activelor și conturi de regularizare asupra evaluării pasivelor
 - Conturi de consumațiuni ale perioadei curente și conturi de venituri ale perioadei curente
 - Conturi de consumațiuni ale perioadelor viitoare și conturi de venituri ale perioadelor viitoare
 - Conturi de rezultate finale favorabile și conturi de rezultate finale nefavorabile
 - Conturi rectificative de activ contra pasiv și conturi rectificative de pasiv contra activ
 - Conturi în afara bilanțului (conturi extrapatrimoniale)

Pentru a pune ordine în cunoștințele acumulate prin intermediul mulțimii conturilor se apelează la clasificarea acestora.

3.1. CONCEPT, CRITERII, TABLOUL GENERAL AL CLASIFICĂRII ANALITICE

Modelul de clasificare a conturilor care prezintă interes pentru știința contabilității este cel al clasificării obiective sau naturale. Acesta se bazează pe notele esențiale, intrinseci universului materiei contabile fixată prin mulțimea conturilor supuse operațiunii de sistematizare.

La asemenea clasificări se poate ajunge:

- a) fie prin asocierea conturilor considerate ca specii în grupe cu sfere din ce în ce mai mari până se ajunge la întregul sistem de conturi, dar cu note din ce în ce mai reduse ca număr (clasificarea sintetică);
- b) fie pe calea inversă, a descompunerii succesive a sistemului de conturi până se ajunge la cont ca specie (clasificarea analitică).

La elaborarea Tabloului general de clasificare a conturilor ne vom conduce după normele clasificării analitice. Într-o asemenea clasificare vom întâlni pentru fiecare treaptă: o *noțiune de divizat*, un *criteriu al diviziunii* și *noțiunile-rezultat al diviziunii*. *Noțiunea de divizat* este cea a cărei sferă o analizăm prin diviziune. *Criteriul diviziunii* sau *fundamentul diviziunii* îl constituie o notă esențială (sau un grup de note esențiale) din conținutul noțiunii de divizat. *Noțiunile – rezultat al diviziunii* sunt speciile genului divizat. Ele se mai numesc și membrele diviziunii.

Pentru a se evita greșelile în demersul cunoscut sub numele de diviziune, trebuie să se respecte, următoarele reguli:

- 1) diviziunea trebuie să fie completă, adică noțiunea de divizat să fie egală cu suma sferelor membrilor diviziunii;
- 2) noțiunile care alcătuiesc membrele diviziunii trebuie să se excludă reciproc, să nu se cuprindă una în sfera celeilalte;
- 3) diviziunea să aibă un fundament unic și esențial; în aceeași operație a diviziunii nu putem folosi mai multe criterii;
- 4) diviziunea trebuie să fie continuă, adică să nu facă salturi. Ea se continuă atâta timp cât este necesară.

Ca orice clasificare teoretică clasificarea analitică trebuie să găsească ordinea numai în cazurile empirice (conturile întâlnite la un moment dat în practica contabilă) ci să opereze deschideri și spre cazurile posibile. Sub acest aspect ea este mai mult decât operația logică de repartizare a conturilor în serii, clase, subclase, grupe, subgrupe, categorii potrivit asemănării dintre ele și în așa fel încât fiecare subdiviziune să ocupe un loc constant și precis fixat în raport cu celelalte structuri.

Noțiunea inițială care se divide și de la care trebuie să înceapă clasificarea este “*materia contabilă*” adică valori și raporturi economico-juridice cuantificabile. Întregul sistem de conturi se referă la această materie. Acest obiect al contabilității este circumscris unei entități economico-sociale. Dacă se are în vedere legătura dintre entitatea economico-socială și “*materia contabilă*” ajungem pe o primă treaptă a diviziunii să distingem un *univers al materiei contabile de bilanț* și un *univers al materiei contabile în afara bilanțului*. În primul univers este vorba în principal de o materie patrimonială, dar și de bunuri care deși nu fac parte din patrimoniu, subiectul de patrimoniu și-a asumat toate riscurile. Acest univers este reflectat prin *mulțimea conturilor de bilanț*. În cel de al doilea univers este vorba de o materie extrapatrimonială sau de stări complementare celor reflectate prin prima mulțime de conturi și ele fac obiectul *mulțimii conturilor în afara bilanțului*. Cele două mulțimi sunt disjuncte.

Sistemul de conturi folosit în cadrul unei contabilități științifice, cuprinde, în afara conturilor propriu-zise, concepute pentru cunoașterea situației și evoluției unei anumite categorii de valori din cele două universuri ale materiei contabile și două *mijloace de calcul asimilate conturilor*: “*Bilanț de deschidere*” și “*Bilanț de închidere*”. Misiunea lor este aceea de a mijloci punerea în funcțiune a celor două mulțimi de conturi la începutul exercițiului, respectiv, închiderea conturilor din cele două mulțimi la finele exercițiului, concentrând în debit și credit situația pe care o reflectă în momentele respective conturile propriu-zise. De aceea ele pot fi considerate doar ca *mijloace auxiliare de calcul*.

O clasificare rațională a conturilor cuprinse în mulțimea conturilor de bilanț se poate face pe baza egalității de bilanț, întrucât ACTIV = PASIV este pentru contabilitatea sistematică atât relația cauzală care fundamentează într-o viziune integratoare, economico-juridică, constituirea categoriilor de valori a căror reflectare distinctă va forma obiectul unui cont, cât și o relație funcțională explicând de ce conturile de activ primesc o regulă de funcționare diferită de cea a conturilor de pasiv. Se ajunge, în această viziune, la stabilirea a **două serii de conturi**: *seria conturilor de activ* și *seria conturilor de pasiv*. Notele comune pentru fiecare din conturile din prima serie sunt constituite din reflectarea soldului inițial și a sporirilor în debitul contului chemat în funcțiune, iar a reducerilor și a soldului final în creditul acestuia. În cazul fiecărui cont din cea de a doua serie soldul inițial și sporirile se înscriu în credit, iar reducerile și soldul final în debit.

O anumită independență între formă și conținut întâlnim în cadrul planurilor de conturi, în sensul că uneori aceeași denumire și același simbol pot fi atribuite succesiv unor conturi care reflectă materie contabilă de naturi diferite. Astfel, în Planul de conturi general pentru agenții economici, simboluri și denumiri ca: 441 „Impozitul pe profit (venit)”, 4428 „TVA neexigibilă”, 4511 „Decontări în cadrul grupului”, 4518 „Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului”, 4521 „Decontări privind interesele de participare”, 4528 „Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare”, 456 „Decontări cu acționarii (asociații) privind capitalul”, 473 „Decontări din operații în curs de clarificare”, 481 „Decontări dintre unitate și subunități”, 482 „Decontări între subunități” pot fi atribuite în mod succesiv unor conturi care reflectă *creanțe*, respectiv, *resurse străine în angajamente*. Atâta timp cât prin intermediul lor se urmărește situația și evoluția unei creanțe a entității economico-sociale asupra terțului respectiv, contul va funcționa, ca oricare alt cont de creanță, după regula de funcționare a conturilor de activ. Când soldul contului este zero, acesta încetează să funcționeze și în continuare putem atribui același simbol și denumire pentru a desemna datoria unității patrimoniale față de terțul respectiv. El va funcționa ca oricare alt cont de resurse străine, după regula de funcționare a conturilor de pasiv. Principiul necompensării obligă la interpretarea cu discernământ a acestor simboluri și denumiri astfel încât să nu se admită compensarea între substanța de activ și cea de pasiv.

Un raționament similar trebuie aplicat și în cazul simbolurilor și denumirilor rezervate conturilor curente la bănci care pot desemna în mod succesiv *disponibilitățile* unității patrimoniale aflate la bănci, respectiv *credite bancare de acoperire* a lipsei de disponibilități. În prima etapă simbolul și denumirea au fost atribuite unor conturi de mijloace bănești și ele vor funcționa după regula de funcționare a conturilor de activ. Ulterior simbolul și denumirea sunt atribuite unor conturi ce reflectă o resursă străină în credite și atunci el va funcționa după regula de funcționare a conturilor de pasiv. Asemenea simboluri și denumiri, în Planul de conturi de general pentru agenții economici sunt: 5121 „Conturi la bănci în lei”, 5124 „Conturi la bănci în valută”, 5125 „Sume în curs de decontare”.

Cu simbolurile și denumirile 117 „Rezultatul reportat” și 121 „Profit și pierdere” pot fi reflectate într-o anumită perioadă consumațiuni de valori devenite *pierderi*, iar în altă perioadă veniturile devenite *profituri*. Când simbolul și denumirea sunt folosite pentru a reflecta situația și evoluția categoriei de valori reprezentate de pierderi, conturile vor funcționa după regula de funcționare a conturilor de activ. Atunci când categoria de valori pe care o reflectă este reprezentată de rezultate favorabile (profituri), conturile respective vor funcționa după regula de funcționare a conturilor de pasiv.

Cu simbolul și denumirea 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” putem desemna într-un anumit interval de timp *veniturile reproduse* la nivelul costului produselor, lucrărilor și serviciilor (inclusiv a celor în curs de execuție) aflate în stoc și produse în luna respectivă. Pentru acest interval de timp contul 711 va funcționa ca un cont de pasiv. În luna următoare contul 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” va prelua spre reflectare costurile efective ale produselor, lucrărilor și serviciilor (inclusiv a celor în curs de execuție) aflate în stoc la începutul lunii și ieșite în luna respectivă. Categoria de valori pe care o reflectă contul este acum alta, *consumațiuni de valori*, și el va funcționa după regula de funcționare a conturilor de activ.

În condițiile în care contul sintetic de gradul I se desfășoară pe conturi sintetice de gradul II, ori pe conturi analitice, interpretarea de principiu, care leagă natura elementului reflectat de regula de funcționare, coboară la nivelul contului sintetic de gradul II respectiv a contului analitic. Așa este cazul conturilor: 428 „Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul” care se descompune în 4281 „Alte datorii în legătură cu personalul” – cont de pasiv și 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul” – cont de activ; 438 „Alte datorii și creanțe sociale” cu subconturile 4381 „Alte datorii sociale” – cont de pasiv și 4382 „Alte creanțe sociale” – cont de activ; 448 „Alte datorii și creanțe cu bugetul statului” cu subconturile 4481 „Alte datorii față bugetul statului” – cont de pasiv și 4482 „Alte creanțe privind bugetul statului” – cont de activ; 458 „Decontări din operații în participație” cu subconturile 4581 „Decontări din operații în participație - pasiv” – cont de pasiv și 4582 „Decontări din operații în participație - activ” – cont de activ.

Așadar, în schema de clasificare a conturilor deși același simbol și denumire vor putea fi întâlnite atât în seria conturilor de activ cât și în seria conturilor de pasiv nu înseamnă că avem de a face cu o încadrare dublă, întrucât, așa cum am arătat mai înainte, *aici este vorba de conturi diferite atât prin conținut cât și prin funcțiune*, și în consecință nu agreeăm denumirea de conturi bifuncționale atribuită acestor conturi.

Considerând ca mulțime de divizat seria conturilor de activ și fixând drept criteriu al diviziunii natura substanței reflectate ajungem la două clase: *clasa conturilor de active economice* și *clasa conturilor rectificative de activ contra pasiv*. În prima clasă sunt cuprinse conturile care reflectă existențele și mișcările bunurilor cu valoare de schimb, așa cum sunt ele evaluate în conturile din seria conturilor de activ la intrarea în patrimoniu sau, ca excepție, cu prilejul reevaluării conform dispozițiilor legale. În cea de a doua clasă sunt cuprinse conturile care reflectă supradimensionările, operate în mod deliberat, în evaluarea pasivului.

Continuând diviziunea în cadrul clasei conturilor de mijloace economice, după criteriul stabilității formei în cadrul circuitului economic, ajungem la două subclase distincte: *subclasa conturilor de substanță de mijloace economice de inventar* și *subclasa conturilor de consumațiuni de valori*, adică a valorilor consumate sub durată unei perioade de timp. Ceea ce interesează în cadrul primei subclase este situația și schimbările în mărime a fiecărui fel de mijloc, indiferent de operațiunile care modifică aceste bunuri corporale și creanțe. În cadrul celei de a doua subclase valorile se urmăresc pe feluri de procese și stadii succesive ale acestora, independent de forma mijloacelor atrase în executarea proceselor respective.

După legătura de dependență între evaluare și bunul economic evaluat distingem, în cadrul subclasei conturilor de substanță de mijloace de inventar, două grupe: *grupa conturilor de gestionare a mijloacelor* și *grupa conturilor de regularizare a evaluării în conturile de gestionare a mijloacelor* (conturi rectificative de activ contra activ).

Dacă privim materia care se reflectă în conturile de gestionare a mijloacelor după numărul ciclurilor economice la care pot lua parte, completând-o uneori cu nivelul evaluării pe fiecare obiect individual se ajunge la două subgrupe: *subgrupa conturilor de gestionare a activelor imobilizate* și *subgrupa conturilor de gestionare a activelor circulante*.

Pentru prima subgrupă sunt reținute conturile folosite pentru reflectarea gestionării bunurilor și valorilor destinate să servească o perioadă mai mare decât durată unui exercițiu (un an) și care nu se consumă la prima utilizare. Pe o treaptă următoare a diviziunii ajungem la trei categorii de conturi în funcție de natura imobilizărilor reflectate și anume: *categoria conturilor de gestionare a imobilizărilor necorporale*; *categoria conturilor de gestionare a imobilizărilor corporale* și *categoria conturilor de gestionare a imobilizărilor financiare*.

Conturile din cea de a doua subgrupă sunt destinate să reflecte gestionarea mijloacelor circulante și a asimilatelor acestora. Dacă se are în vedere forma sub care se prezintă, ca existențe fizice, valorile reflectate se ajunge la trei categorii de conturi, și anume: *conturi de gestionare a activelor circulante materiale (stocuri și producție în curs)*, *conturi de gestionare a activelor circulante în decontare (a creanțelor)* și *conturi de gestionare a activelor circulante de trezorerie* (titluri de plasament, mijloace bănești și alte valori de trezorerie).

Fixând ca materie de divizat “*conturile consumațiunilor de valori*” iar ca fundament al clasificării legătura între valoarea care se consumă sub durată unei perioade de timp și obiectul consumului distingem următoarele grupe: *conturi de consumațiuni ale perioadelor viitoare*: *conturi de consumațiuni ale perioadei curente* și *conturi de rezultate finale nefavorabile (pierderi)*. Privite după funcția îndeplinită în procesul de calculație distingem, în cadrul grupei conturilor de consumațiuni ale perioadei curente: *conturi colectoare și de repartizare* și *conturi de calculație*. Conturile din prima subgrupă reflectă consumațiunile de valori generate de anumite aspecte sau laturi ale proceselor economice. Conturile din cea de a doua subgrupă oglindesc consumațiunile generate de efectuarea unui proces economic în întregime.

Trecând la diviziunea în cadrul seriei conturilor de pasiv și fixând drept criteriu al diviziunii natura substanței reflectate distingem și aici două clase: *clasa conturilor de resurse* și *clasa conturilor rectificative de pasiv contra activ*. În prima clasă sunt cuprinse conturile care reflectă modul de procurare a bunurilor economice. Cea de a doua clasă cuprinde conturile care reflectă supradimensionările în evaluarea mijloacelor economice reflectate ca atare în conturile de activ.

Dacă se au în vedere modalitățile de constituire a resurselor pe care le oglindesc atunci distingem în clasa conturilor de resurse două subclase: *subclasa conturilor de pasive (fonduri)* și *subclasa conturilor de venituri*. Conturile din prima subclasă reflectă existența și mișcările acelor categorii distincte de valori ce sunt procurate prin: aportul acționarilor sau asociaților la constituirea societății, autofinanțare, creditare și decontări. În cea de a doua subclasă sunt cuprinse conturile care reflectă resursele reproduse într-o anumită perioadă de timp în unitatea patrimonială respectivă.

Trecând la treapta următoare a diviziunii, conturile resurselor (fondurilor) pot fi împărțite după funcția de cunoaștere îndeplinită în sistem în două grupe: *grupa conturilor de gestionare a pasivelor (fondurilor)* și *grupa conturilor de regularizare asupra evaluării pasivelor*. În cadrul grupei conturilor de gestionare a pasivelor (fondurilor) distingem două subgrupe: *conturi de pasive (fonduri) proprii* și *conturi de datorii*. Cele două subgrupe sunt generate de natura diferită a titlului sub care este deținută averea a cărei proveniență o reflectă. Conturile de pasive (fonduri) proprii desemnează raporturi de proprietate în timp ce conturile de datorii reflectă raporturi de angajamente (obligații).

Dacă considerăm ca materie de divizat conturile de pasive proprii și avem în vedere destinația pe care trebuie să o aibă aceste fonduri în raport cu activitățile care se desfășoară în unitatea patrimonială atunci distingem două categorii de conturi: *categoria conturilor de gestionare a pasivelor (fondurilor) proprii ale activității curente* și *categoria conturilor de gestionare a pasivelor (fondurilor) proprii cu destinație specială*. În prima categorie sunt cuprinse resursele de care dispune unitatea economică pentru reluarea neîntreruptă a circuitului economic. Cea de a doua categorie desemnează resursele constituite pe seama profitului sau a altor surse și cărora li se stabilește destinația pentru care au fost create chiar din momentul constituirii lor, alta decât activitatea curentă. Schimbarea destinației pentru care au fost create reprezintă o încălcare a disciplinei financiare. Conturile de gestionare a resurselor (fondurilor) străine pot fi și ele divizate, după cum iau naștere și cum se manifestă resursele în circuitul economic al întreprinderii în două categorii: *categoria conturilor de gestionare a resurselor (fondurilor) străine în angajamente* și *categoria conturilor de gestionare a resurselor (fondurilor) străine în credite*. În prima categorie sunt cuprinse conturile care reflectă resursele de care dispune unitatea patrimonială ca urmare a decalajelor ce se creează în cadrul proceselor de decontare cu: furnizorii, personalul, asigurările sociale, protecția socială, bugetul statului, organisme publice, alte unități patrimoniale din cadrul grupului, creditorii diverși etc. altele decât cele pentru procurarea resurselor financiare. Decalajele se referă la timpul scurs între momentul exigibilității la plată a datoriilor și momentul achitării efective a

acestora. În cea de a doua categorie sunt cuprinse conturile care reflectă mijloacele financiare primite de la bănci, alte unități în cadrul grupului, asociați sau acționari, pe un timp determinat, cu titlu rambursabil și cu plata unei dobânzi.

Considerând venituri toate resursele reproduse și trecând la clasificarea conturilor chemate a le reflecta, după legătura între valoarea reprodusă și procesul din care rezultă, distingem trei grupe de conturi: *grupa conturilor de venituri ale perioadelor viitoare (delimitative)*; *grupa conturilor de venituri ale perioadei curente* și *grupa conturilor de rezultate finale favorabile*. Diviziunea se poate continua în cadrul grupei conturilor de venituri ale perioadei curente, în funcție de stadiul circuitului economic în care se fac evaluările asupra veniturilor, cu desprinderea a două subgrupe de conturi: *subgrupa conturilor de venituri intermediare* și *subgrupa conturilor de venituri finale*.

Conturile care consemnează resursele reproduse înainte ca ciclul economic să se încheie, adică înainte ca produsele obținute să fie livrate și încasate ori contravaloarea lucrărilor și serviciilor să se fi reîntors în întreprindere sub formă de mijloace bănești fac parte din subgrupa conturilor de venituri intermediare. În cea de a doua subgrupă sunt cuprinse conturile care desemnează resurse reproduse în urma încheierii ciclului economic.

Trecând la clasificarea analitică a conturilor din *mulțimea conturilor în afara bilanțului* economico-juridic, trebuie să remarcăm că în tratarea materiei contabile reflectate prin aceste conturi: (bunuri în posesie, stări complementare celor reflectate prin mulțimea conturilor patrimoniale, drepturi eventuale și angajamente eventuale), li se poate stabili un raționament prin analogie cu cel aplicat conturilor din prima mulțime de conturi. Se ajunge astfel la două serii: *seria conturilor de activ extrapatrimonial* și *seria conturilor de pasiv extrapatrimonial*. Aici determinativul “de activ”, respectiv “de pasiv” caută să introducă ideea că în cadrul primei serii de conturi soldul inițial și sporirile se vor înscrie în debit, iar reducerile și soldul final în credit, în timp ce în conturile din a doua serie, soldul inițial și sporirile se vor trece în credit, iar reducerile și soldul final în debit.

În cadrul seriei conturilor de activ extrapatrimonial distingem trei clase de conturi: *clasa conturilor de ordine de activ extrapatrimonial*, *clasa conturilor de evidență de activ extrapatrimonial* și *clasa conturilor de drepturi eventuale*. Distincția între cele trei clase de conturi se realizează în funcție de materia reflectată: bunuri în posesie, aspecte complementare celor reflectate prin conturile de bilanț sau drepturi eventuale.

În funcție de același criteriu, cel al materiei contabile supuse reflectării, distingem în seria conturilor de pasiv extrapatrimonial trei clase de conturi: *clasa conturilor de ordine de pasiv extrapatrimonial*, *clasa conturilor de evidență de pasiv extrapatrimonial* și *clasa conturilor de angajamente eventuale*.

O privire sinoptică asupra clasificării conturilor din sistemul contabil digrafic se realizează în “Tabloul general al clasificării analitice a conturilor” (*figura nr. 4*).

3.2. CONTURI DE GESTIONARE A ACTIVELOR ȘI CONTURI DE GESTIONARE A PASIVELOR (FONDURILOR)

Conturile pentru gestionarea activelor formează o grupă distinctă de conturi în subclasa conturilor de active de inventar. Misiunea lor în sistemul de calcul contabil digrafic este de a reflecta existența și mișcarea bunurilor corporale, creanțelor și consumațiunilor de pe urma cărora se obțin efecte într-o perioadă mai mare decât durata unui exercițiu. Prin intermediul acestor conturi se asigură controlul integrității, în gestiunile unității, a categoriei de mijloace reflectate. Făcând parte din seria conturilor de activ, aceste conturi înscriu în debitul lor soldul inițial și sporirile, iar în credit reducerile și soldul final.

Dintre conturile care sunt cuprinse în această grupă, unele sunt destinate să reflecte categorii de bunuri și valori care servesc o perioadă îndelungată în activitatea unității patrimoniale și care nu se consumă la prima utilizare, iar altele sunt destinate pentru a oglindi mijloacele care – cu excepția materialelor de natura obiectelor de inventar și a animalelor de producție și reproducție participă la un singur circuit economic.

În prima subgrupă cuprindem conturile de gestionare a imobilizărilor cu subdiviziunile:

- *conturi de gestionare a imobilizărilor necorporale*: 201 “Cheltuieli de constituire”, 203 “Cheltuieli de dezvoltare”, 205 “Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și valori similare”, 207 “Fond comercial”, 208 “Alte imobilizări necorporale”, 233 „Imobilizări necorporale în curs”, 234 „Avansuri acordate pentru imobilizările necorporale”;
- *conturi de gestionare a imobilizărilor corporale*: 2111 “Terenuri”, 2112 „Amenajări de terenuri”, 212 “Construcții”, 2131 “Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”, 2132 „Aparate și instalații de măsurare, control și reglare”, 2133 „Mijloace de transport”, 2134 „Animale și plantații”, 214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”, 231 “Imobilizări corporale în curs”, 232 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”;
- *conturi de gestionare a imobilizărilor financiare*: 261 “Titluri de participare deținute la filiale din cadrul grupului”, 262 “Titluri de participare deținute la societăți din afara grupului”, 263 „Imobilizări financiare sub formă de interese de participare”, 265 „Alte titluri imobilizate”, 267 “Creanțe imobilizate”.

În cea de a doua subgrupă se cuprind subdiviziunile:

- *conturi de gestionare a mijloacelor circulante materiale*: 301 “Materii prime”, 302 “Materiale consumabile”, 303 “Materiale de natura obiectelor de inventar”, 331 “Produse în curs de execuție”, 332 “Lucrări și servicii în curs de execuție”, 341 “Semifabricate”, 345 “Produse finite”, 346 “Produse reziduale”, 351 “Materii și materiale aflate la terți”, 354 “Produse aflate la terți”, 356 “Animale aflate la terți”, 357

“Mărfuri aflate la terți”, 358 “Ambalaje aflate la terți”, 361 “Animale și păsări”, 371 “Mărfuri”, 381 “Ambalaje”;

- *conturi de gestionare a mijloacelor circulante în decontare (a creanțelor):* 4091 “Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”, 4092 „Furnizori-debitori pentru prestări de servicii și executări de lucrări”, 4111 “Clienți”, 4118 „Clienți incerti sau în litigiu”, 413 “Efecte de primit de la clienți”, 418 “Clienți - facturi de întocmit”, 425 “Avansuri acordate personalului”, 4282 “Alte creanțe în legătură cu personalul”, 4382 “Alte creanțe sociale”, 4424 “TVA de recuperat”, 4426 “TVA deductibilă”, 4428 „TVA neexigibilă” (de natura TVA deductibilă), 445 “Subvenții”, 4482 “Alte creanțe privind bugetul statului”, 4511 “Decontări în cadrul grupului” (creanțe), 4518 „Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului” (dobânzi cuvenite), 4521 „Decontări privind interesele de participare” (creanțe), 4528 „Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare” (dobânzi cuvenite), 456 “Decontări cu acționarii (asociații) privind capitalul” (creanțe), 4582 “Decontări din operații în participație – activ”, 461 “Debitori diverși”, 473 “Decontări din operații în curs de clarificare” (creanțe), 481 “Decontări între unitate și subunități” (creanțe), 482 “Decontări între subunități” (creanțe), 5088 „Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament”, 5186 „Dobânzi de încasat”;
- *conturi de gestionare a mijloacelor circulante de trezorerie:* 501 „Investiții financiare pe termen scurt la societăți din cadrul grupului”, 502 “Acțiuni proprii”, 503 “Acțiuni”, 505 “Obligațiuni emise și răscumpărate”, 506 “Obligațiuni”, 5081 “Alte titluri de plasament”, 5112 “Cecuri de încasat”, 5113 „Efecte de încasat”, 5114 „Efecte remise spre acontare”, 5121 “Conturi la bănci în lei” (disponibil), 5124 „Conturi la bănci în valută” (disponibil), 5125 „Sume în curs de decontare” (disponibil), 5311 “Casa în lei”, 5314 „Casa în valută”, 5321 “Timbre fiscale și poștale”, 5322 „Bilete de tratament și odihnă”, 5323 „Tichete și bilete de călătorie”, 5328 „Alte valori”, 5411 “Acreditiv în lei”, 5412 „Acreditiv în valută”, 542 “Avansuri de trezorerie”, 581 “Viramente interne” (când în contul respectiv sunt reflectate mijloace bănești).

Asupra imobilizărilor corporale și necorporale, a activelor circulante materiale și a activelor de trezorerie unitatea patrimonială are un drept real, dreptul de administrare directă. Asupra activelor circulante în decontare dreptul creditorului (al titularului de patrimoniu) rezultă dintr-un raport juridic prin care se pretinde debitorului (persoană juridică sau fizică) de a-i da, de regulă, o sumă de bani, la scadența stabilită. Acest drept este opozabil numai debitorului.

În organizarea funcționării conturilor de gestionare a activelor se vor avea în vedere gestiunile create și posibilitatea ca prin mijlocirea lor să se stabilească răspunderea gestionară. În acest context, evaluarea activeor gestionate se face la aceeași categorie de preț atât în debit cât și în creditul contului. Pentru evaluarea ieșirilor se poate folosi una din metode: identificarea specifică, costul mediu ponderat (CMP), metoda “primul intrat – primul ieșit” (FIFO), metoda “ultimul intrat – primul ieșit” (LIFO). În afara metodelor de mai sus, agreeate în România, evaluarea se poate face și după alte metode, ca de exemplu metoda “următorul intrat – primul ieșit” (NIFO). Reflectarea în contabilitate trebuie să urmeze operativ mișcării reale a mijloacelor. Atunci când evaluarea la nivelul valorii de intrare în patrimoniu ar crea întârzieri în înregistrările din conturile de gestionare este recomandabil ca evaluarea să se facă la prețuri prestabilite (prețuri standard). Asemenea soluții se pot dovedi utile în cazul materiilor prime, produselor, mărfurilor și altor bunuri de natura stocurilor. Prețul standard este necesar să fie actualizate periodic, de regulă cel puțin o dată pe an, în funcție de evoluția prețurilor și de alți factori. Când se folosesc prețuri standard pentru evaluarea stocurilor, contabilitatea va reflecta în mod distinct diferențele între prețurile de înregistrare (prestabilite) și valoarea de intrare în patrimoniu.

Funcționarea conturilor de gestionare a mijloacelor circulante materiale depinde de informația care se dorește a fi obținută prin intermediul contului de gestionare: cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ cât și valoric sau cunoașterea acestuia doar la finele perioadei. În prima variantă se va folosi *metoda inventarului permanent*, în cea de a doua *metoda inventarului intermitent*.

În *condițiile inventarului permanent* în conturile de gestionare se vor consemna toate operațiile de intrare și ieșire ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ cât și valoric. Contabilitatea analitică a stocurilor se poate organiza, în funcție de specificul activității și necesitățile proprii ale unității patrimoniale după una din metodele: metoda operativ-contabilă (sau pe solduri), metoda cantitativ-valorică (pe fișa de cont analitic), metoda global-valorică.

În *condițiile inventarului intermitent* stabilirea și înregistrarea soldului în conturile de gestionare a stocurilor (clasa 3) se face doar la finele perioadei, pe baza inventarierii stocurilor prin preluarea mărimii acestora din conturile clasei 6, atunci când sunt obținute pe calea aprovizionărilor din afară, sau prin reflectarea lor ca “Variația stocurilor” atunci când această metodă se extinde și asupra produselor. La începutul perioadei următoare operațiunea de mai sus se stornează (prin debitarea contului care a fost creditat și creditarea contului care a fost debitat).

Conturile de gestionare a activelor circulante în decontare sunt destinate să reflecte din circuitul economic al activelor, stadiul acestora de creanță. Sub aspect economic, procesul de formare a creanțelor are, de regulă, la bază o mutație din grupa bunurilor de natura imobilizărilor, activelor circulante materiale ori a activelor circulante de trezorerie - asupra cărora titularul de patrimoniu are toate atributele proprietății (posesie, folosință, dispoziție) - în bunuri care îi conferă titularului dreptul de creanță, adică dreptul ca la o dată scadentă să primească, contravaloarea lor în bani sau în alte bunuri corporale ori servicii convenite. Din aceste particularități decurg și legăturile de corespondență cu celelalte conturi din subdiviziunile clasificării. Fluxurile principale în care sunt antrenate titlurile de plasament, mijloacele

bănești și alte valori determină legăturile cu conturile cuprinse în celelalte subdiviziuni ale clasificării analitice sau cu alte conturi din aceeași categorie de conturi.

Conturile de gestionare a pasivelor (fondurilor) formează și ele o grupă distinctă de conturi în subclasa conturilor de pasive (fonduri). Misiunea lor în sistemul de calcul contabil digrafic este de a reflecta existența, constituirea și utilizarea potrivit destinațiilor stabilite a valorilor care au intrat în perimetrul de studiu ca aport la constituirea capitalului, autofinanțare, subvenții, creditare și decontare. Prin intermediul acestor conturi se asigură cunoașterea situației financiare a entității economico-sociale și se realizează controlul asupra respectării disciplinei de finanțare, creditare și decontare. Fac parte din seria conturilor de pasiv și funcționează după regula potrivit căreia în credit se înscriu soldul inițial și sporirile, iar în debit reducerile și soldul final.

În cadrul acestei grupe distingem două subgrupe: *subgrupa conturilor de gestionare a pasivelor (fondurilor) proprii* și *subgrupa conturilor de gestionare a pasivelor (fondurilor) străine(datorii)*.

În subgrupa conturilor de gestionare a pasivelor(fondurilor) proprii distingem două categorii de conturi:

- *conturi de gestionare a pasivelor(fondurilor) proprii ale activității curente:* 1011 "Capital subscris nevărsat", 1012 „Capital subscris vărsat”, 1015 „Patrimoniul regiei”, 1016 „Patrimoniul public”, 1041 „Prime de emisiune”, 1042 „Prime de fuziune”, 1043 „Prime de aport”, 1044 „Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni”, 105 „Rezerve din reevaluare”, 1061 “Rezerve legale”, 1062 „Rezerve pentru acțiuni proprii”, 1063 „Rezerve statutare sau contractuale”, 1068 „Alte rezerve”;
- *conturi de gestionare a pasivelor(fondurilor) proprii cu destinație specială:* 117 “Rezultatul reportat” (profit).

În subgrupa conturilor de gestionare a resurselor (fondurilor) străine distingem de asemenea două categorii de conturi, și anume:

- *conturi de gestionare a pasivelor (fondurilor) străine în angajamente:* 401 “Furnizori”, 403 “Efecte de plătit”, 404 “Furnizori de imobilizări”, 405 “Efecte de plătit pentru imobilizări”, 408 “Furnizori - facturi nesosite”, 419 “Clienți - creditori”, 421 “Personal – salarii datorate”, 423 “Personal–ajutoare materiale datorate”, 424 “Participarea personalului la profit”, 426 “Drepturi de personal neridicate”, 427 “Rețineri din salarii datorate terților”, 4281 “Alte datorii în legătură cu personalul”, 4311 „Contribuția unității la asigurările sociale”, 4312 „Contribuția personalului la asigurările sociale”, 4313 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate”, 4314 „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate”, 4371 “Contribuția unității la fondul de șomaj”, 4372 “Contribuția personalului la fondul de șomaj”, 4381 “Alte datorii sociale”, 441 “Impozitul pe profit/venit”, 4423 “TVA de plată”, 4427 “TVA colectată”, 4428 „TVA neexigibilă” (de natura TVA colectată), 444 “Impozitul pe venituri de natura salariilor”, 446 “Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”, 447 “Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate”, 4481 “Alte datorii față de bugetul statului”, 4511 “Decontări în cadrul grupului” (datorii), 4518 „Dobânzi aferente decontărilor în cadrul grupului” (dobânzi datorate), 4521 „Decontări privind interesele de participare” (datorii), 4528 „Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare” (dobânzi datorate), 456 “Decontări cu acționarii (asociații) privind capitalul” (atunci când reflectă capitalul social ce urmează a fi retras de acționari sau asociați), 457 “Dividende de plată”, 4582 “Decontări din operații în participație – pasiv”, 462 “Creditori diverși”, 473 “Decontări din operații în curs de clarificare” (atunci când reflectă datorii ale unității patrimoniale în curs de clarificare), 481 “Decontări între unitate și subunități” (atunci când reflectă datoriile unității ori subunității de referință), 482 “Decontări între subunități” (atunci când reflectă angajamente pecuniare ale subunității față de o altă subunitate);
- *conturi de gestionare a pasivelor (fondurilor) străine în credite (resurse financiare):* 161 “Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”, 162 “Credite bancare pe termen lung”, 166 “Datorii ce privesc imobilizările financiare”, 167 “Alte împrumuturi și datorii asimilate”, 168 “Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate”, 451 “Decontări în cadrul grupului”, 452 „Decontări privind interesele de participare”, 455 “Sume datorate asociaților”, 519 “Credite bancare pe termen scurt”.

În exprimarea resurselor se folosește numai etalonul monetar. Reflectând proveniența mijloacelor, conturile de gestionare a resurselor exprimă, sub aspect juridic cine anume are drepturi asupra averii reflectate în activ și cât de mari sunt aceste drepturi. De aceea resursele (fonduri) sunt consemnate în conturile corespunzătoare de gestionare la valoarea nominală a acestora din momentul constituirii. În cursul perioadei acest nivel poate suferi influențe, fie ca urmare a reevaluării mijloacelor a căror proveniență o exprimă, fie ca urmare a modificării cursului valutar la închiderea exercițiului în cazul datoriilor în valută. Pentru aducerea resurselor la nivelul real intervin conturile de regularizare asupra reevaluării resurselor.

3.3. CONTURI DE REGULARIZARE ASUPRA EVALUĂRII ACTIVELOR ȘI CONTURI DE REGULARIZARE ASUPRA EVALUĂRII PASIVELOR

Conturile de regularizare asupra evaluării activelor formează o grupă distinctă de conturi în subclasa conturilor de active de inventar. Misiunea lor în sistemul de calcul contabil digrafic este de a aduce la nivelul valorii de intrare în patrimoniu mijloacele de inventar atunci când acestea sunt lăsate în mod deliberat să figureze în conturile de gestionare la alt nivel decât valoarea de intrare în patrimoniu (prețuri prestabilite, prețuri standard, prețuri planificate etc.). Întrucât substanța pe care o reflectă ele este tot o substanță de activ care urmează a se adăuga sau în unele cazuri a

se scadea pentru a se ajunge la nivelul valorii de intrare în patrimoniu, conturile din această grupă funcționează după regula de funcționare a conturilor de activ, primind în debit soldul inițial al diferenței de substanță de mijloace și sporirile acestei diferențe, iar în credit reducerile diferenței de substanță și soldul final al acesteia. Fac parte din această grupă conturile:

- 308 “Diferențe de preț la materii prime și materiale” cu misiunea de a întregi evaluarea din conturile de gestionare 301 “Materii prime” și 302 “Materiale consumabile”, 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”;
- 348 “Diferențe de preț la produse” cu misiunea de a întregi evaluarea în conturile de gestionare a mijloacelor 345 “Produse finite” și 341 “Semifabricate”;
- 368 “Diferențe de preț la animale și păsări” cu misiunea de a întregi evaluarea din contul 361 “Animale și păsări”;
- 378 “Diferențe de preț la mărfuri” cu misiunea de a întregi evaluarea în contul de gestionare 371 “Mărfuri”. Atunci când contul reflectă adaosul comercial și nu diferența între prețul de înregistrare prestabilit (cu aceleași componente structurale ca și valoarea de intrare în patrimoniu) și valoarea de intrare în patrimoniu, contul 378 se încadrează în clasa conturilor rectificative de pasiv contra activ.
- 388 “Diferențe de preț la ambalaje” cu misiunea de a întregi evaluarea în contul de gestionare 381 “Ambalaje”.

Aceste conturi de regularizare asupra evaluării mijloacelor pot funcționa în două variante, și anume:

a) prin consemnarea în *debitul conturilor de regularizare* atât a diferențelor care măresc evaluarea în contul de gestionare, cât și a celor care diminuează această evaluare aferentă existentului inițial și a sporirilor, iar în *creditul conturilor de regularizare* a diferențelor care privesc reducerile de mijloace. În cazul în care aceste diferențe urmează să mărească valoarea de intrare în contul de gestionare pentru a se ajunge la valoarea de intrare în patrimoniu, înscrierea se face în mod obișnuit. Când diferența urmează să reducă valoarea de intrare în contul de gestionare pentru a se ajunge la valoarea de intrare în patrimoniu înscrierea se face în roșu (sau chenar).

b) prin consemnarea în *debitul conturilor de regularizare* numai a diferențelor care măresc evaluarea în contul de gestionare pentru a se ajunge la valoarea de intrare în patrimoniu, iar în *credit* a diferențelor care diminuează evaluarea din contul de gestionare pentru a se ajunge la valoarea de intrare în patrimoniu. Diferențele aferente ieșirilor înregistrate în conturile de gestionare se vor consemna în partea opusă a contului decât cea în care s-au înscris diferențele de preț la intrare.

În afara misiunii acestor conturi de regularizare asupra evaluării activelor în conturile de gestionare, din datele înscrise în ele se pot obține o serie de informații în legătură cu eficiența cu care se fac anumite consumațiuni de valori în vederea realizării unor aspecte ale activității unității patrimoniale (încadrarea în nivelurile prestabilite). Corespondența între conturile din această grupă și celelalte conturi depinde de modul cum se ajunge la stabilirea diferenței între valoarea de intrare în patrimoniu și valoarea de înregistrare în contul de gestionare.

Diferența aferentă reducerilor operate în contul de gestionare a mijloacelor se determină de regulă cu ajutorul unui coeficient (K) stabilit astfel:

$$K = \frac{\text{Soldul inițial al diferențelor de preț} + \text{Diferențe de preț aferente intrărilor cumulate de la începutul anului}}{\text{Soldul inițial al mijloacelor la valoarea de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare cumulat de la începutul anului}}$$

Acest coeficient se înmulțește cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune evaluate la valoarea de înregistrare în contul de gestionare.

Notă: Dacă diferențele de preț la produse finite se înregistrează în contul de regularizare, indiferent de natura lor, numai în negru, diferențele favorabile aferente intrărilor sunt consemnate în credit, iar cele nefavorabile în debit. Sunt supuse repartizării numai soldurile acestor diferențe prin înregistrarea lor, după caz, în debit dacă sunt favorabile sau în credit dacă sunt nefavorabile.

Conturile de regularizare asupra evaluării pasivelor formează o grupă distinctă de conturi în subclasa conturilor de resurse (fonduri). Misiunea lor în sistemul de calcul contabil digrafic este de a aduce la nivelul efectiv evaluarea resurselor (fondurilor) atunci când acestea sunt lăsate, în mod deliberat să figureze în conturile de gestionare a resurselor (fondurilor) la alt nivel decât cel efectiv. Întrucât substanța pe care o reflectă este tot o substanță de pasiv, conturile din această grupă primesc în credit soldul inițial și sporirile iar în debit reducerile și soldul final. Face parte din această grupă contul: 105. “Rezerve din reevaluare”.

Contul 105 “Rezerve din reevaluare” reflectă diferența dintre valoarea actuală – mai mare – și valoarea de înregistrare în contul de gestionare a elementelor de activ supuse reevaluării conform dispozițiilor legale.

3.4. CONTURI DE CONSUMAȚIUNI ALE PERIOADEI CURENTE ȘI CONTURI DE VENITURI ALE PERIOADEI CURENTE

Conturile de consumațiuni ale perioadei curente formează o grupă distinctă de conturi în subclasa conturilor de consumațiuni de valori. În sistemul de calcul contabil digrafic conturile care au misiunea de a reflecta acele consumațiuni de valori care reprezintă sacrificii (eforturile exprimabile în bani) făcute în perioada curentă (luna de referință) de pe urma cărora se obțin de regulă efecte (venituri) în aceeași perioadă de gestiune formează o grupă distinctă de conturi, aceea a *conturilor de consumațiuni ale perioadei curente*.

Recunoașterea cheltuielilor are loc simultan cu recunoașterea reducerii activelor sau cu creșterea datoriilor. În Contul de profit și pierdere, cheltuielile sunt recunoscute pe baza asocierii directe între costurile implicate și obținerea elementelor specifice de venit. Procesul este cunoscut sub numele de conectare costurilor la venituri. Servește acestui scop rezervarea în Planul general de conturi pentru agenții economici a două clase distincte de conturi, una rezervată cheltuielilor ce se vor regăsi în rezultatele acelei perioade (clasa 6 „Conturi de cheltuieli”) și alta veniturilor care se vor conecta cu cheltuielile în vederea determinării rezultatelor aceleiași perioade (clasa 7 „Conturi de venituri”).

Reflectând substanță de mijloace în transformare și consum de forță de muncă, conturile din această grupă funcționează după regula conturilor de activ. Se înscriu în această grupă toate conturile din clasa 6 “Conturi de cheltuieli” cuprinse în Planul de conturi general pentru agenții economici. În cursul lunii, conturile din această grupă, reflectând cheltuielile după natura lor concentrează în debit:

- *cheltuielile de exploatare* (cheltuielile privind consumurile de materii prime, materiale și mărfuri; cheltuielile cu lucrările și serviciile executate de terți; cheltuielile cu impozitele, taxele și vărsămintele asimilate; cheltuielile cu personalul; cheltuielile de exploatare privind amortizările, provizioanele și alte cheltuieli de exploatare);
- *cheltuielile financiare* (pierderi din creanțe legate de participații, cheltuieli privind titlurile de plasament cedate, cheltuielile din diferențe de curs valutar, cheltuielile privind dobânzile, cheltuieli privind sconturile acordate, cheltuieli financiare privind amortizările și provizioanele și alte cheltuieli financiare);

Exemplificări: *la întâlnirile periodice*

Conturile de venituri ale perioadei curente formează o grupă distinctă de conturi în pasiv în subclasa conturilor de venituri. Misiunea lor în sistemul de calcul contabil digrafic este de a reflecta resursele reproduse. Veniturile constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creșteri ale activelor sau de creșteri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor. În Contul de profit și pierdere veniturile sunt recunoscute atunci când a avut loc o creștere a beneficiilor economice viitoare, aferente creșterii unui activ sau diminuării unei datorii, modificare ce poate fi evaluată credibil. În practică, pentru recunoașterea veniturilor se cere ca venitul să fie obținut.

Făcând parte din seria conturilor de pasiv, conturile de venituri ale perioadei curente înscriu în credit sporirile din cursul perioadei, iar în debit reducerile. În funcție de stadiul circuitului economic în care se stabilește nivelul resurselor reproduse distingem: *conturi de venituri intermediare și conturi de venituri finale*.

În prima subgrupă se cuprind conturile: 711 “Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”, 721 “Venituri din producția de imobilizări necorporale”, 722 “Venituri din producția de imobilizări corporale”, 7582 “Venituri donații și subvenții primite”, 7584 „Venituri din subvenții pentru investiții”.

Toate aceste conturi au ca notă comună faptul că ele intervin în sistemul de calcul contabil digrafic pentru a neutraliza influența asupra rezultatului a unor cheltuieli ale perioadei care nu pot fi apreciate ca reprezentând eforturi de pe urma cărora se obțin în aceeași perioadă rezultate (profituri ori pierderi). Ele îndeplinesc în fapt misiunea unor conturi rectificative asupra cheltuielilor înscrise în contul de rezultate ca urmare a faptului că figurează în clasa a 6-a, dar care în fapt nu pot fi conectate încă cu veniturile propriu-zise.

În cea de a doua subgrupă sunt cuprinse celelalte conturi din clasa 7 “Conturi de venituri”.

Evaluarea inițială a resurselor reproduse în conturile de venituri intermediare se poate face la niveluri prestabilite. La sfârșitul lunii, atunci când se cunoaște nivelul efectiv al consumațiunilor din conturile de consumațiuni ale perioadei curente ce trebuie neutralizat în calculul rezultatelor perioadei, diferența între nivelul prestabilit și nivelul efectiv se va adăuga sau se va scădea din contul de venituri intermediare pentru a se ajunge la evaluarea în costuri efective. Evaluarea resurselor reproduse în conturile de venituri finale se face la nivelul prețului de vânzare efectiv, încasat sau de încasat. Resursele reproduse în cursul perioadei curente, colectate în creditul conturilor de venituri, sunt apoi preluate în creditul contului 121 “Profit și pierdere”.

3.5. CONTURI DE CONSUMAȚIUNI ALE PERIOADELOR VIITOARE ȘI CONTURI DE VENITURI ALE PERIOADELOR VIITOARE

În sistemul de calcul contabil digrafic misiunea de a realiza independența exercițiului o au și conturile din două grupe distincte de conturi: cea a conturilor de consumațiuni ale perioadelor viitoare și cea a conturilor de venituri ale perioadelor viitoare.

Conturile de consumațiuni ale perioadelor viitoare preiau din sarcina perioadei de gestiune elementele care se consumă sub durată unei perioade de timp de pe urma cărora se obțin efecte în viitor. Materia contabilă reflectată având natură de activ face ca aceste conturi să funcționeze după regula conturilor de activ. Evaluarea în conturile de consumațiuni ale perioadelor viitoare se face la nivelul costului efectiv al valorilor consumate. O supradimensionare a mărimii acestor categorii de consumațiuni de valori diminuează nereal rezultatele financiare finale (profitul). O subdimensionare a mărimii acestor categorii de consumațiuni are efect aditiv asupra costurilor în perioada de gestiune curentă micșorând artificial rezultatul final (profitul). În perioadele de gestiune următoare această influență asupra costurilor și asupra profitului se inversează.

Din această grupă de conturi face parte contul 471 “Cheltuieli înregistrate în avans”.

Conturile de venituri ale perioadelor viitoare formează o grupă distinctă de conturi în subclasa conturilor de venituri. Misiunea lor este de a lua din sarcina perioadelor de gestiune curente acele venituri care aparțin perioadelor viitoare de gestiune (472 “Venituri înregistrate în avans”) sau de a mijloci aducerea în sarcina perioadei de gestiune curente a unor consumațiuni de valori care sub aspectul provenienței devin exigibile la plată în perioadele viitoare (151 “Provizioane pentru riscuri și cheltuieli”). Nota comună, în măsură să justifice încadrarea lor în aceeași grupă este că în aceste conturi se reflectă resurse reproduse exigibile pentru înregistrarea în cursul perioadei de gestiune curente care însă nu pot fi diminuate până la nivelul consumurilor decât în perioadele viitoare, când se cunosc nivelurile efective ale acestora. Cunoașterea nivelului provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli și a veniturilor înregistrate în avans prezintă importanță întrucât, în anumite limite, ele se comportă ca resurse proprii.

3.6. CONTURI DE REZULTATE FINALE FAVORABILE ȘI CONTURI DE REZULTATE FINALE NEFAVORABILE

În toate cazurile în care eforturile reflectate în conturile consumațiunilor de valori sunt urmate de un efect economic, exprimat cu ajutorul conturilor de venituri, pentru reflectarea comparației dintre aceste mărimi intră în funcțiune contul de rezultate. În Planul de conturi general pentru agenții economici acesta este contul 121 “Profit și pierdere”. El primește, în sistemul de calcul contabil digrafic, misiunea de a compara și a stabili la nivelul unei perioade alese (fiecare lună calendaristică precum și perioada scursă din acel exercițiu) rezultatul comparației între eforturi (cheltuielile perioadei) și efecte (veniturile aceleiași perioade). Concentrează în debitul său toate eforturile sub forma consumațiunilor de valori considerate ca aparținând perioadelor respective (luna de referință - rulajul debitor al lunii, iar pentru perioada scursă din acel exercițiu, rulajul debitor cumulat), iar în credit efectul obținut (pe urma acestui sacrificiu) sub forma veniturilor considerate ca aparținând perioadelor respective (luna de referință - rulajul creditor al lunii, iar pentru perioada scursă din exercițiu, rulajul creditor cumulat). Soldul creditor al contului exprimă profitul perioadei, iar soldul debitor pierderea perioadei. Dacă din profitul brut se deduce impozitul pe profit se ajunge la profitul net. El este supus repartizării, iar aceasta, aprobării adunării generale a acționarilor sau asociaților. Atunci când rezultatul îmbracă forma pierderilor și în condițiile în care nu există riscul încetării activității, acestea se reportează pentru a fi acoperite din rezultatele favorabile ale anilor următori (nu mai mult de 5 ani).

3.7. CONTURI RECTIFICATIVE DE ACTIV CONTRA PASIV ȘI CONTURI RECTIFICATIVE DE PASIV CONTRA ACTIV

Mijloacele și resursele lăsate să figureze în conturile de mijloace și respectiv, în conturile de resurse ale mijloacelor la o valoare – exprimată în bani – mai mare decât cea reală, pot fi aduse la mărimea lor reală și altfel decât prin intervenția conturilor de regularizare asupra evaluării mijloacelor și, respectiv, de regularizare asupra evaluării resurselor. Este suficient pentru aceasta ca în seria opusă seriei din care face parte contul de rectificat să se creeze un cont care să urmărească supraevaluarea (creșterea și descreșterea ei). Apar astfel în sistemul de calcul contabil digrafic două clase distincte de conturi: **clasa conturilor rectificative de activ contra pasiv** și **clasa conturilor rectificative de pasiv contra activ**. Acestea sunt conturi cu rectificare indirectă, întrucât, făcând parte din seria opusă de conturi, soldul lor nu se deduce în mod nemediat din soldul conturilor de rectificat.

Conturile rectificative de activ contra pasiv au misiunea în sistemul de calcul contabil digrafic de a mijloci cunoașterea nivelului real al resurselor atunci când acestea sunt lăsate – în mod deliberat – să figureze în conturile de gestionare a acestora la un nivel superior celui real. Conturile rectificative vor consemna în debitul lor mărimea cu care

sunt supradimensionate resursele în conturile de gestionare ale acestora precum, și sporirile acestei supradimensionări. În credit primesc reducerile înregistrate în cursul perioadei în mărirea supradimensionării resurselor și soldul final al acestor mărimi.

Sunt conturi rectificative de activ contra pasiv conturile: 129 „Repartizarea profitului”, cu misiune rectificativă asupra contului 121 „Profit și pierdere” și 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor” cu misiune rectificativă asupra contului 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”. În condițiile în care profiturile sunt lăsate să figureze încă în creditul contului de rezultate finale 121 „Profit și pierdere”, în intervalul de la închiderea exercițiului și până la aprobarea de către adunarea generală anuală a acționarilor sau asociaților a situațiilor financiare, contul 129 „Repartizarea profitului” are misiunea de a reflecta acea parte din profit care a fost repartizată pentru: acoperirea pierderilor din anii precedenți (dacă este cazul), a rezervelor legale constituite precum și a profitului reportat în vederea distribuirii. După aprobarea de către adunarea generală a acționarilor sau asociaților a repartizării profitului, contul 129 „Repartizarea profitului” se închide, creditându-se în corespondență cu debitul contului 121 „Profit și pierdere”. Contul 117 „Rezultatul reportat” va reflecta fluxurile de valori care intervin după aprobarea repartizării (atunci când rezultatul reportat este profit). Când rezultatul reportat este pierdere contul 117 „Rezultatul reportat” îmbracă caracterul unui cont rectificativ de activ contra pasiv. El ilustrează faptul că pentru a se ajunge la nivelul real al patrimoniului net mărimile înscrise în conturile de capital și rezerve trebuie diminuate cu pierderile reportate.

Exemplificarea modului de funcționare a contului rectificativ 129 „Repartizarea profitului” s-a făcut cu prilejul prezentării conturilor de rezultate finale. Contul 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor” are o misiune rectificativă asupra contului 161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”, el reflectând evoluția diferenței dintre valoarea de rambursare a obligațiunilor - mai mare și valoare de emisiune - mai mică. Exemplificarea funcționării acestui cont s-a făcut în subdiviziunile rezervate ilustrării modului de funcționare a conturilor de gestionare a mijloacelor și a resurselor și respectiv, a conturilor de consumațiuni ale perioadei curente și venituri ale perioadei curente.

Conturile rectificative de pasiv contra activ. În sistemul de calcul contabil digrafic conturile din această clasă de conturi au misiunea de a mijloci cunoașterea nivelului real al mijloacelor atunci când acestea sunt lăsate - în mod deliberat - să figureze în conturile de mijloace la un nivel superior celui apreciat ca fiind, în momentul respectiv, nivelul real. Făcând parte din seria conturilor de pasiv, conturile rectificative de pasiv contra activ primesc în creditul lor soldul inițial și sporirile înregistrate în cursul perioadei în mărirea supradimensionării evaluării mijloacelor în conturile de gestionare, iar în debit reducerile în mărirea supradimensionării evaluării în contul de gestionare și soldul final al acesteia. Supradimensionarea în evaluarea mijloacelor în conturile corespunzătoare de gestionare apare ca urmare a faptului că în timp averea încorporată în unele mijloace poate suferi o depreciere cuantificabilă. Atunci când deprecierea este ireversibilă, ea se determină prin procesul de amortizare (în cazul imobilizărilor necorporale și corporale). În situația în care deprecierea este reversibilă, ea se determină cu prilejul stabilirii provizioanelor pentru deprecierea activelor, de regulă, la închiderea exercițiului financiar. Sunt conturi rectificative de pasiv contra activ conturile: 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale”, 281 „Amortizări privind imobilizările corporale”, precum și toate conturile din grupele: 29 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor”, 39 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție”, 49 „Provizioane pentru deprecierea creanțelor”, 59 „Provizioane pentru deprecierea conturilor de trezorerie”. Atunci când agentul economic evaluează mărfurile din magazinele cu amănuntul la prețul cu amănuntul diferit ca mărime de costul de achiziție cu încorporarea adaosului comercial și a taxei pe valoarea adăugată neexigibilă apar în sistemul de cunoaștere cu misiune rectificativă de pasiv contra activ conturile 378 „Diferențe de preț la mărfuri” și 4428 „TVA neexigibilă”. De această situație va trebui să se țină seama cu prilejul întocmirii raportului asupra situației financiare, adică a bilanțului unde nivelul stocului de mărfuri va fi stabilit prin deducerea din soldul contului 371 „Mărfuri” a soldului creditor al contului 378 „Diferențe de preț la mărfuri” și a contului 4428 „TVA neexigibilă” în măsura în care se referă la stocul de mărfuri.

Determinarea amortizării se face utilizând unul din regimurile:

- a) *regim de amortizare lineară*, care constă în repartizarea uniformă a valorii de intrare pe toată durata de amortizare stabilită;
- b) *regim de amortizare degresivă*, care presupune multiplicarea cotelor de amortizare lineară cu anumiți coeficienți stabiliți de lege. Când se ajunge ca în urma aplicării cotelor degresive la valoarea rămasă, amortizarea degresivă să fie inferioară celei lineare ce ar fi stabilită în funcție de valoarea rămasă și timpul rămas de funcționare, atunci se trece la regimul de amortizare lineară pentru valoarea rămasă. Regimul de amortizare degresivă se aplică în două variante: AD_1 = amortizarea degresivă - care nu ține seama de uzura morală și AD_2 = amortizarea degresivă cu influența uzurii morale;
- c) *regim de amortizare accelerată*, constând în calcularea, în primul an de funcționare, a unei amortizări de 50%. În exercițiile următoare amortizarea se calculează, pentru valoarea rămasă și timpul de funcționare rămas, după regimul de amortizare lineară.

Provizioanele pentru deprecierea elementelor de activ se determină, de regulă, la închiderea exercițiului, cu ocazia inventarierii, ca diferență între valoarea contabilă (mai mare) și valoarea de inventar (mai mică). Acest nivel se compară cu eventualul provizion pentru depreciere deja creat, procedându-se astfel:

- a) în situația în care deprecierea este superioară provizionului înregistrat se constituie un provizion suplimentar;
- b) în cazul în care deprecierea constatată este inferioară provizionului constituit, diferența se deduce din provizionul constituit și se înregistrează la venituri;
- c) la înregistrarea ieșirii din contul de gestionare a mijlocului pentru care s-a constituit provizionul, acesta se anulează, înregistrându-se la venituri.

Provizioanele pentru deprecierea activelor se constituie și se suplimentează odată cu înregistrarea în conturile de cheltuieli a sumei echivalente.

3.8. CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI (CONTURI EXTRAPATRIMONIALE)

De-a lungul vremii contabilitatea și-a amplificat nu numai obiectul de studiu ci și-a îmbogățit și unghiurile reflectorii. Prin intermediul conturilor a căutat să rezolve probleme de cunoaștere în legătură cu fapte și situațiuni ce nu interesează direct și imediat patrimoniul, dar care pot exercita, în anumite cazuri, influențe hotărâtoare asupra lui. Din mijloacele materiale și bănești care, deși nu aparțin perimetrului contabil se află temporar în circuitul ei economic ca bunuri în posesiune condiționată, precum și stările complementare celor reflectate prin mulțimea conturilor de bilanț, contabilitatea și-a constituit materie de reflectat prin conturi distincte. Aceste conturi alcătuiesc mulțimea **conturilor extrapatrimoniale**. În literatura de specialitate le întâlnim, uneori, sub denumirea de *conturi intermediare* sau *interimale*, pentru că materia pe care o reflectă necesită instituirea doar pe timp limitat a procesului de cunoaștere, conturile având o funcțiune temporară. Li se spune și *conturi – perechi* deoarece atunci când în reflectarea materiei acestor conturi se aplică principiul dublei înregistrări se stabilește, de regulă, corespondența între aceleași două conturi. Când unul din conturile – pereche se debitează, celălalt cont – pereche se creditează, și invers, când unul din conturile pereche se creditează, celălalt se debitează; soldul lor fiind egal ca mărime și opus ca sens. Li s-a dat și numele de *conturi în afara bilanțului*, pentru că soldul lor nu se regăsește în conținutul posturilor din Activul și din Pasivul bilanțului.

După natura materiei pe care o reflectă distingem trei categorii de conturi:

- conturi de ordine;
- conturi de evidență;
- conturi de drepturi eventuale și de angajamente eventuale.

Conturile de ordine au misiunea în sistemul de conturi de a reflecta bunurile aparținând altor subiecte de patrimoniu aflate temporar și condiționat în perimetrul contabil pe care îl cercetăm. Ele nu generează pentru perimetrul contabil beneficii economice viitoare, chiar dacă bunul respectiv are o valoare care poate fi evaluată în mod credibil. Ca atare asemenea bunuri nu pot fi recunoscute ca active pentru a fi înscrise în bilanț. Prin intermediul acestor conturi se cunoaște locul unde sunt păstrate bunurile și termenele până la care trebuie păstrate. În asemenea situație se găsesc: imobilizările corporale luate cu chirie (respectiv, mijloacele fixe luate cu chirie); valorile materiale primite spre prelucrare sau reparare; valorile materiale primite în păstrare sau custodie; alte valori în afara bilanțului. Aceste bunuri străine primite provizoriu în posesiune, pentru o durată de timp mai lungă sau mai scurtă, pot fi supuse unei reflectări, prin analogie, similară cu cea la care este supusă materia patrimonială. În acest scop apar în mulțimea conturilor în afara bilanțului: **clasa conturilor de ordine de activ extrapatrimonial** și **clasa conturilor de ordine de pasiv extrapatrimonial**.

Conturile de ordine de activ extrapatrimonial reflectând aspectul concret material al bunului care face obiectul concesiunii de posesiune vor funcționa, prin analogie, după aceeași regulă de funcționare ca și conturile de activ. **Conturile din clasa conturilor de ordine de pasiv extrapatrimonial** reflectând angajamentele care iau naștere din primirea bunurilor în posesie vor funcționa, prin analogie, după aceeași regulă de funcționare ca și conturile de pasiv. Angajamentele la care ne referim nu trebuie confundate cu obligațiile pecuniare. Astfel, primirea mijloacelor fixe în folosință în baza unui contract de închiriere încheiat implică angajamentul conservării acestor bunuri și a înapoierii lor în bună stare de funcționare, la termenul convenit. Primirea de valori materiale spre prelucrare sau reparare, spre păstrare sau custodie implică angajamentul pentru conservarea bunurilor primite și pentru restituirea lor după reparare sau la cererea deponătorului.

În practica contabilă a unităților patrimoniale de la noi s-a generalizat principiul înregistrării în partidă simplă, deși Regulamentul privind aplicarea legii contabilității precizează că se poate folosi, fie contabilizarea în partidă simplă, fie contabilizarea în partidă dublă. Este posibilă renunțarea la înregistrarea în partidă dublă întrucât funcțiunea rezervată contului de ordine de pasiv extrapatrimonial este suplinită de mențiunile operate în contul de ordine de activ extrapatrimonial în legătură cu angajamentele apărute față de deponent. Primirea unei valori în posesie se reflectă în debitul contului de ordine de activ extrapatrimonial, fără a mai interveni un cont corespondent creditor, iar restituirea bunului aflat în posesie se înregistrează în creditul aceluiași cont corespondent debitor.

Între conturile înscrise în Planul de conturi general pentru agenții economici și care se încadrează în clasa conturilor de ordine de activ extrapatrimonial, funcționând după principiul înregistrării unilaterale, cuprindem: 8031 “Imobilizări corporale luate cu chirie”, 8032 “Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare”, 8033 “Valori materiale primite în păstrare sau custodie”, 8038 “Alte valori în afara bilanțului”.

Conturile de evidență au misiunea, în mulțimea conturilor extrapatrimoniale, de a reflecta aspecte complementare celor oglindite prin conturile de bilanț pentru unele categorii de valori patrimoniale. Aspectele complementare pot privi și concedarea posesiunii asupra unor bunuri proprii. Aceste aspecte pot fi trecute în sarcina a două clase distincte de conturi: **clasa conturilor de evidență de activ extrapatrimonial** și **clasa conturilor de evidență de pasiv extrapatrimonial**. Prin intermediul contului din prima clasă se desemnează persoana care primește bunul în posesie și reflectă dreptul pe care-l are cedantul de a pretinde restituirea bunului. Contul din cea de a doua clasă de conturi reflectă angajamentul față de deținător de a consimți ca bunurile să rămână în posesia acestuia până la îndeplinirea clauzelor în baza cărora a fost înstrăinată posesiunea. Clasei conturilor de evidență de activ

extrapatrimonial i se va aplica prin analogie aceeași regulă de funcționare ca și conturilor de activ. Clasei conturilor de evidență de pasiv extrapatrimonial i se va stabili aceeași regulă de funcționare ca și conturilor de pasiv.

În practica contabilă actuală de la noi, aspectele legate de concedarea posesiunii asupra unor bunuri proprii se oglindesc, de regulă, tot cu ajutorul conturilor de bilanț. În acest context, în Planul de conturi general pentru agenții economici ființează grupa 35 „Stocuri aflate la terți”.

Aspecte complementare celor reflectate prin mulțimea conturilor de bilanț (conturi destinate reflectărilor specifice contabilității financiare) sunt și cele care se referă la retratarea, în cadrul contabilității de gestiune a cheltuielilor de exploatare. Scopul acestei retratări este specific degajării informațiilor necesare managerului în vederea fundamentării deciziilor. Este o informație confidențială. Ea se referă în principal la: producția obținută exprimată în costuri prestabile; producția obținută exprimată în costuri efective; diferențele de preț între cele două evaluări; costurile directe pe articole de calculație aferente producției obținute în secțiile principale de fabricație; costurile directe pe articole de calculație aferente producției din secțiile auxiliare de fabricație; costurile indirecte de producție grupate pe articole de cheltuieli; cota din cheltuielile indirecte de producție ce revine în mod rezonabil, fiecărui produs; cota din cheltuielile fixe ce reprezintă costul subactivității; cheltuielile generale de administrație pe articole de cheltuieli; cheltuielile de desfacere pe articole de cheltuieli; costul producției neeficiente (producție rebutată); costul producției în curs de execuție, pe articole de cheltuieli.

Potrivit Planului de conturi general pentru agenții economici din România și a Normelor metodologice de utilizare a conturilor contabile, pentru reflectarea operațiunilor de retratare este rezervată o clasă distinctă de conturi, Clasa 9 “Conturi de gestiune”. Ele funcționează după principiul înregistrării în partidă dublă.

Dintre acestea, conturile: 903 “Decontări interne privind diferențele de preț”, 921 “Cheltuielile activității de bază”, 922 “Cheltuielile activităților auxiliare”, 923 “Cheltuieli indirecte de producție”, 924 “Cheltuieli generale de administrare”, 925 “Cheltuieli de desfacere”, 931 “Costul producției obținute”, 933 “Costul producției în curs de execuție” funcționează, prin analogie, după regula de funcționare a conturilor de activ”. Conturilor: 901 “Decontări interne privind cheltuielile”, 902 “Decontări interne privind producția obținută”, li se va aplica, prin analogie, regula de funcționare a conturilor de pasiv.

Conturi de drepturi eventuale și conturi de angajamente eventuale

Întrucât folosirea conturilor ce furnizează cunoașterea substanței de bilanț nu se întinde decât asupra drepturilor și angajamentelor certe ale unității patrimoniale, consemnarea unor drepturi și angajamente eventuale se cuprinde în resortul calculatoriu al conturilor în afara bilanțului, dând naștere *clasei conturilor de drepturi eventuale* și *clasei conturilor de angajamente eventuale*. Materia contabilă pe care o reflectă ele este diferită atât față de cea consemnată de conturile de ordine cât și față de cea oglindită de conturile de evidență, întrucât, ea nu se referă nici la bunuri ale altora aflate în posesia entității economico-sociale de referință și nici nu privește aspecte complementare celor reflectate în conturile de bilanț. În condițiile în care s-ar extinde și asupra consemnării acestei materii principiul înregistrării în partidă dublă, conturilor de drepturi eventuale li s-ar stabili, prin analogie, regula de funcționare a conturilor de activ, iar conturilor de angajamente eventuale, regula de funcționare a conturilor de pasiv.

În practica contabilă românească actuală extinzându-se și asupra acestor două clase de conturi principiul înregistrării unilaterale (înregistrarea în partidă simplă) s-a putut renunța la folosirea de reguli distincte de funcționare. Atât conturile care reflectă evoluția unor drepturi eventuale, cât și cele care oglindesc evoluția unor angajamente eventuale înscriu în debit soldul inițial și sporirile, iar în credit reducerile și soldul final.

Pe de altă parte s-a renunțat și la dubla reflectare reținându-se spre a fi urmărit prin cont fie numai aspectul de drept, fie cel de angajament eventual. Sunt conturi de drepturi eventuale conturile: 801 “Angajamente acordate”, 8034 “Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare”, 8035 “Debitori din amenzi și penalități pretinse”. Sunt conturi de angajamente eventuale conturile: 802 “Angajamente primite”, 8036 “Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate”, 8045 “Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe”.

Întrebări recapitulative pentru verificarea cunoștințelor

1. Ce este clasificarea conturilor?
2. Caracterizați și exemplificați grupa conturilor de gestionarea a activelor imobilizate
3. Caracterizați și exemplificați grupa conturilor de gestionarea a datoriilor
4. Caracterizați și exemplificați grupa conturilor de gestionarea a activelor circulante
5. Caracterizați și exemplificați grupa conturilor.....

CAPITOLUL 4. CALCULAȚIA CONTABILĂ A COSTURILOR DE PRODUCȚIE

OBIECTIVE:

În acest capitol se regăsesc informații referitoare la:

- conceptele de calculație, cheltuieli de producție și cost de producție;
- clasificarea calculațiilor și a cheltuielilor de producție;
- principiile calculației;
- metode de calculație a costurilor.

Sectoarele de calcul ale contabilității au apărut pe măsură ce a fost nevoie de ele. În literatura contabilă, calculației costurilor, i s-a dat o mai mare importanță de abia din a doua jumătate a secolului trecut. “Cu cât a devenit mai dură concurența – subliniază Robert H. Roy – cu atât a sporit și interesul cadrelor de conducere pentru analiza cheltuielilor și costurilor. Sunt tot mai ample eforturile de a găsi căi de identificare rapidă a risipei și produselor nerentabile, a mijloacelor pentru sporirea productivității, etc. Acesta este domeniul contabilizării costurilor, domeniu în care în prezent se pune un accent tot mai mare pe perfecționarea clasificării cheltuielilor și repartizării lor pe unitatea de produs, atenția fiind concentrată asupra unei cât mai corecte corespondențe între unitățile aducătoare de venit și unitățile de cheltuieli pentru a realiza acel venit”².

4.1. CONCEPTE DE BAZĂ ÎN CALCULAȚIA COSTURILOR

Calculația costului desemnează o anumită succesiune de consemnări și calcule desfășurate după procedee și tehnici adecvate îmbinate între ele după o logică economico-contabilă prin care cheltuielile de producție sunt identificate ca fiind costuri ale purtătorilor de valoare. Conceptul de la care se poate pleca în elaborarea teoriei calculației contabile a costurilor este cel de *consumațiune de valori*. Noțiunea este desemnată să definească totalitatea valorilor, aparținând unei entități economico-sociale, care se consumă sub durată unei perioade de timp. Prin consum valorile își schimbă forma fizică și potențială precum și utilitatea lor inițială devenind uneori bunuri ori servicii cu alte destinații, cu alte capacități de satisfacere a trebuințelor omului și cu altă valoare sau, alteleori, acestea nu se regăsesc în nimic.

În funcție de obiectul generator al consumațiunii de valori distingem:

- consumațiuni de valori productive;
- consumațiuni de valori neutre;
- consumațiuni de valori accidentale;

consumațiuni de valori cu caracter special.

Pentru calculația costurilor de producție prezintă interes *consumațiunile de valori productive* întrucât numai acestea sunt necesare în vederea creării de noi produse, executării de noi lucrări și prestării de noi servicii. Calificativul *neutre* este destinat să identifice acele consumațiuni de valori care nu apar în condițiile desfășurării normale a procesului de producție și desfășurare ci numai atunci când intervin defecțiuni în organizarea și conducerea acestor procese. Expresia *consumațiuni de valori accidentale* desemnează valorile de întrebuințare distruse sau dispărute din patrimoniul întreprinderii ca urmare a unor fapte sau evenimente independente de voința celor care activează în unitatea economică (calamități, comenzi anulate, creanțe prescrise, debitori insolvabili și dispăruți etc.)

Determinarea costului implică două probleme diferite: una de natură strict tehnică privitoare la măsurarea consumului efectuat în unități fizice (kg. oțel, m³ scândură, ore muncă etc.) și alta cu caracter economic, evaluarea acestui consum cu scopul de a cuantifica costul.

Prima problemă, de regulă, nu prezintă dificultăți, în schimb, tratarea evaluării elementelor consumate în procesul de producție dă naștere unei serii de dificultăți care nu pot fi depășite decât acționând cu criterii aproximative. Deci costul poate fi privit sub dublul aspect: acela de sacrificiu și acela de evaluare a acestui sacrificiu. Deși se folosește moneda ca stăpân al zisului consum, nu trebuie să se confunde costul conceput în termeni reali cu costul monetar.

Costul monetar se modifică odată cu variația cantității fizice consumate precum și cu aceea a prețului factorilor.

Costul real rămâne constant când costul monetar se modifică în mod exclusiv doar ca urmare a prețului. Între costul contabil și costul economic trebuie să se facă distincție; costul contabil reprezintă cheltuiala măsurabilă în bani, efectiv suportată de agentul economic respectiv pentru plata materiei prime, materialelor consumabile, energiei, salariilor, transporturilor ca și pentru amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale etc.

Costul economic este mai mare decât costul contabil întrucât el cuprinde și acele cheltuieli care nu presupun plăți către terți, cum ar fi consumul de muncă al proprietarului firmei, interesul cuvenit capitalului propriu și care constituie profitul normal.

În determinarea rezultatelor distincția între costurile produselor, lucrărilor și serviciilor și costurile perioadei este fundamentală întrucât numai costurile produselor și serviciilor vor fi legate de vânzarea acestor produse, lucrări și servicii și vor tranzita conturile de stocuri din clasa 3 a contabilității financiare.

² Roy, Robert H., *Concepții de management*, București, Editura Tehnică, 1983, p.163

Costurile perioadei vor afecta rezultatul exercițiului în care au fost efectuate fără a se căuta vreo legătură cu vânzările și celelalte venituri. În principiu, cheltuielile generale de administrație, cheltuielile de desfacere, cheltuielile financiare sunt costuri ale perioadei și, în consecință, nu se includ în prețul produsului, lucrării ori serviciului, reflectându-se direct în rezultatul exercițiului de referință.

Costul produsului, lucrării sau serviciului cuprinde toate cheltuielile asociate și decontate unui obiect de calculație identificat printr-un produs, lucrare sau serviciu.

Adaptarea oricărei întreprinderi la variațiile ce pot interveni în volumul producției presupune cunoașterea factorilor consumați de întreprindere într-un interval de timp, ceea ce este același lucru cu a cunoaște costurile care au loc într-o perioadă de timp pentru o producție determinată. În consecință trebuie să se opereze cu noțiunea de cost total. În obținerea unui produs, unii din factorii productivi ce urmează a se constitui în jertfe, vor rămâne în cantități invariabile, alții dimpotrivă vor varia odată cu volumul producției obținute. *Costul fix și costul variabil* sunt de aceea cele două părți în care se divide *costul total*.

Costurile fixe sunt constante pentru orice volum al producției, inclusiv pentru un volum nul al acesteia.

Dimpotrivă, *costurile variabile totale* sunt nule pentru un volum al producției egal cu zero, cresc apoi mai mult sau mai puțin în mod proporțional cu creșterea volumului producției. Dependența între costurile variabile și modificarea volumului fizic al producției poate fi liniară, progresivă sau degresivă după cum raportul între ritmul de creștere a cheltuielilor de producție și cel al volumului fizic al producției este constant, supraunitar sau subunitar. Dacă urmărim modul de manifestare în timp a evoluției costurilor de producție variabile constatăm că unele costuri proporționale își pot schimba de la o perioadă la alta raportul de proporționalitate sau pot suferi o sensibilă reducere.

În funcție de regimul de lucru unele consumuri pot manifesta tendințe de creștere sau descreștere. Se ajunge astfel la categoriile: *costuri de producție proporționale în salturi ascendente*, *costuri de producție proporționale în salturi descendente*, *costuri de producție regressive* și *costuri de producție flexibile*.

Costurile fixe sunt costuri ale perioadei. Unele dintre ele au într-o anumită perioadă de timp un indice de variabilitate nul. Acestea sunt *costurile fixe propriu-zise*. Alte categorii de cheltuieli rămân constante doar atunci când producția variază între anumite limite. Dacă aceste limite se depășesc într-un sens sau altul, volumul lor poate să crească sau să se reducă, după caz. Acestea sunt *costurile relativ constante*. Nivelul lor rămâne constant sau relativ constant în raport cu volumul producției, reducându-și ponderea în costul unitar în funcție de creșterea volumului producției. Separarea costurilor totale de producție în costuri variabile și costuri fixe este necesară cu prilejul bugetării și al analizei factorilor și se realizează cel mai adesea folosindu-se procedeul celor mai mici pătrate sau procedeul punctelor de maxim și minim.

Costul mediu (unitar) reprezintă costul pe unitatea de produs. Având în vedere structura costului total care formează numărătorul vom putea vorbi de: *costuri fixe medii*, *costuri variabile medii* și *costuri totale medii*.

Costul marginal este o noțiune mai mult economică decât contabilă. El reprezintă sporul de cost necesar pentru obținerea unei unități de produs suplimentare. Cunoașterea lui este importantă în luarea deciziilor privind mărimea ofertei de bunuri.

Costul diferențial, reprezintă raportul între creșterea costului total și creșterea oarecare a volumului producției.

Denumirea de *costuri directe* provine de la faptul că acestea pot fi atribuite - după ce au fost identificate și măsurate - unui produs, unei lucrări, unui serviciu, fără nici un calcul intermediar.

Costurile indirecte sunt acele costuri care nu se pot identifica și localiza nemijlocit pe fiecare produs, lucrare sau serviciu. Ele se cumulează la nivelul centrului de costuri care se situează, în piramida ierarhică a acestora, la acel nivel care este cel mai direct legat de produsele și serviciile pentru care au fost efectuate. Sfera de cuprindere a costurilor directe este mai mică decât aceea a costurilor variabile întrucât costuri variabile întâlnim și în categoria costurilor indirecte.

Conceptul de *costuri necesare* desemnează acele costuri care dacă ar fi lipsit nu s-ar fi putut obține produsul, lucrarea sau serviciul respectiv. Ele mai sunt numite și *costuri eficiente*.

Costurile neneesare pot fi definite ca fiind acele costuri care ar trebui să fi dat valoarea unui activ (produs finit, imobilizare) dar care s-au dovedit a fi pierdere, fie ca urmare a unor eșecuri tehnice (rebuturi), fie din cauza constatării unor disproporții între costul calculat și valoarea bunului obținut (cazul subactivității) și denumite *costuri neeficiente*. Costul prin exces de capacitate este deci un cost neneesare care nu trebuie să se impute producției din aceea perioadă. Pentru determinarea costului subactivității, normalizatorii români propun următoarea formulă:

$$\text{Costul subactivității} = \text{cheltuieli fixe} \left(1 - \frac{\text{nivelul real al activității}}{\text{nivelul normal al activității}} \right)$$

Pentru stabilirea nivelului de activitate pot fi luate în calcul volumul producției, orele de funcționare a utilajelor, gradul de utilizare a capacității de producție sau alți factori.³

4.2. REGULI DE APLICAT ÎN CALCULAȚIA COSTURILOR PRODUCȚIEI.

Obiectivul contabilizării cheltuielilor producției este acela de a diferenția cât mai exact posibil consumațiunile de valori necesare și cheltuielile adiționale pe fiecare dintre diferitele feluri de produse ce se fabrică, lucrări care se

³ Ministerul Finanțelor, *Sistemul contabil al agenților economici*, Editura Economică, București, 1993, p. 44

execută, servicii care se prestează. În evidența cheltuielilor de producție și calculația costurilor se cer respectate anumite norme metodologice. Aceste norme sau reguli de urmat le putem sistematiza sub forma a patru principii:

- (a) delimitarea în timp a cheltuielilor de producție;
- (b) separarea cheltuielilor de producție de consumațiunile neutre, accidentale și cu caracter special;
- (c) individualizarea cheltuielilor pe produs;
- (d) inventarierea producției nefinite și delimitarea cheltuielilor aferente ei⁴.

Delimitarea în timp a cheltuielilor de producție. Prin respectarea acestui principiu se urmărește ca fiecare perioadă de gestiune să fie afectată numai cu acele cheltuieli care privesc produsele care se fabrică, lucrările care se execută, serviciile care se prestează în perioada de gestiune respectivă. Prin intermediul conturilor de consumațiuni ale perioadelor viitoare și a conturilor de venituri ale perioadelor viitoare se iau din sarcina perioadei de gestiune curentă consumațiunile care privesc perioadele viitoare, respectiv, se aduc în perioada de gestiune curentă consumațiuni de valori care vor deveni exigibile la plată în perioadele viitoare. Servesc acestui scop conturile 151 "Provizioane pentru riscuri și cheltuieli" din grupa conturilor de venituri ale perioadelor viitoare și 471 "Cheltuieli înregistrate în avans" din grupa conturilor de consumațiuni ale perioadelor viitoare.

Separarea cheltuielilor de producție de consumațiunile neutre, accidentale și cu caracter special. Principiul vizează rafinarea sub raport științific a conținutului conturilor chemate în funcțiune pentru realizarea metodologiei de calculație a costurilor. Legătură cu produsul care se fabrică, lucrarea ce se execută, serviciul care se prestează au numai consumațiunile de valori apreciate ca necesare întrucât se referă la factorii de producție consumați în procesul de producție. Ca atare consumațiunile neutre, consumațiunile accidentale și consumațiunile cu caracter special, riguros identificate, trebuie excluse din sfera cheltuielilor de producție primind un tratament distinct.

Individualizarea cheltuielilor pe produs. Scopul urmărit de contabilitatea analitică a cheltuielilor de producție și de calculația costului este acela a individualizării cheltuielilor pe producția care le-a ocazionat. Principiul presupune stabilirea cu precizie a obiectului calculației și a unității de calcul. Cheltuielile directe se vor imputa produsului, lucrării sau serviciului, obiect al calculației, în momentul în care devine sesizabilă consumațiunea de valori. Cheltuielile indirecte se localizează cât mai aproape de locul de producție astfel încât aplicând cele mai adecvate metode de repartizare, fiecărui obiect de calculație să-i revină numai cota din cheltuielile indirecte ocazionate de fabricarea acelui produs, executarea acelei lucrări prestarea acelui serviciu. Subordonată acestui deziderat, sistematizarea cheltuielilor de producție pe articole de calculație se prezintă într-o structură și un conținut similar celor din calculația prestabilită. În concordanță cu particularitățile organizării și tehnologiei producției, a complexității producției fabricate, metodele de evidență analitică a cheltuielilor de producție și de calcul a costurilor și, în cadrul lor, metodele de repartizare a cheltuielilor comune rezolvă dezideratele acestui principiu.

Inventarierea producției nefinite și delimitarea cheltuielilor aferente ei. În conturile de calculație ajung, în final, a fi reflectate cheltuielile de producție aferente atât producției terminate cât și producției nefinite. Dintre cele două categorii, o evaluare nemijlocită este posibilă numai pentru producția nefinită. Evaluarea presupune inventarierea producției nefinite cu determinarea stadiului de prelucrare în care se găsește, urmată de o cuantificare a cheltuielilor materiale și a cheltuielilor de forță de muncă încorporate în ea. Este vorba de o problemă majoră cu implicații asupra realității costului producției terminate și a veridicității profitului stabilit. În urma deducerii cheltuielilor aferente producției nefinite din totalul cheltuielilor de producție, se ajunge la identificarea cheltuielilor producției terminate și de aici a costului unitar.

4.3. METODE DE CALCULAȚIE A COSTURILOR.

Cheltuielile de producție apar pe măsură ce în sfera producției materiale, în procesul de fabricare a produselor, de executare a lucrărilor și de prestare a serviciilor au loc consumațiuni de muncă și de forță de muncă. Determinarea mărimii cheltuielilor de producție pe fiecare produs, lucrare sau serviciu presupune o succesiune de calcule economice efectuat după o logică economico-contabilă. Pe această succesiune de determinări se construiește modelul contabil al calculației costurilor:

$$c_1 = \sum A_1 + x \sum B + y \sum C + \dots + z \sum N$$

unde: c_1 – costul pe produsul 1;

A_1 = articole de calculație aplicabile numai pentru produsul 1;

B = articole de calculație parțial aplicabile pentru Produsul 1 și parțial aplicabile altor produse;

C = articole de calculație aplicabile unei game mai largi de produse, inclusiv pentru Produsul 1;

N = articole de calculație aplicabile tuturor produselor unități economice;

x, y, z = coeficienți prin care se repartizează cota parte pentru Produs 1, din fiecare grupare a cheltuielilor.

Mărimea fiecărui astfel de coeficient se află între 0 și 1.

În evoluția istorică a calculației costurilor producției s-au cristalizat mai multe metode de evidență analitică a cheltuielilor de producție și de calculație a costurilor.

Privim metoda de evidență analitică a cheltuielilor de producție și calculație a costurilor ca desemnând o anumită succesiune de consemnări și calcule desfășurate după procedee și tehnici adecvate îmbinate între ele după o

⁴ Cf. Rusu D., *Bazele contabilității*, București, EDP 1980, pp 165-166.

logică economico-contabilă prin care cheltuielile de producție sunt identificate ca fiind costuri ale purtătorilor de valoare.

Dacă avem în vedere partea din sfera cheltuielilor de producție absorbită în determinarea costului de producție distingem două mari grupe de metode:

- metode de evidență analitică a cheltuielilor de producție și de calculație a costurilor totale sau integrale (full-costing)
- metode de evidență analitică a cheltuielilor de producție și de calculație a costurilor parțiale (direct-costing și costuri directe).

În prima grupă sunt cuprinse:

- metodele de bază sau fundamentale (metoda globală sau a calculației simple, metoda pe comenzi, metoda pe faze),
- metode derivate evaluate (metoda T.H.M. sau tarif – oră – mașină, metoda Georges Perrin sau G.P., metoda PERT-COST)
- metode de evidență complexă și control operativ (metoda standard-cost și metoda ABC, metode “just-in-time”, metoda costurilor-țintă sau “target-costing”).

În cea de a doua grupă se cuprinde metoda “direct-costing” și metoda costurilor directe.

4.3.1. Metode de evidență analitică a cheltuielilor de producție și de calculație a costurilor totale sau integrale

Metoda globală sau metoda calculației simple se aplică în unitățile care fabrică un singur produs sau care fabrică produse cuplate din aceeași materie primă (unități producătoare de energie, de oxigen, unități extractive etc.). În momentul apariției lor, cheltuielile directe se înregistrează în contul de calculație la articolele de calculație corespunzătoare naturii lor. Cheltuielile cu întreținerea și funcționarea utilajului și cheltuielile generale ale secției, care fac parte din categoria cheltuielilor de producție indirecte, sunt preluate în sume globale din conturile colectoare și de repartizare și înscrise în contul de calculație la articolul de calculație corespunzător. Determinarea costului unitar se face prin diviziunea simplă a totalului cheltuielilor directe (Σchd) și indirecte ($\Sigma chind$) la cantitate obținută din produsul respectiv (Q).

$$c = \frac{\Sigma chd + \Sigma chind}{Q}$$

În cazul producției cuplate se determină în prealabil cantitatea în unități echivalente (Q_{ue}) după care în funcție de costul acesteia se stabilesc cheltuielile aferente fiecărui sortiment. Se ajunge prin diviziune la costul pe unitate de măsură din fiecare produs cuplat în parte.

Metoda pe comenzi. Se aplică, de regulă, în producția individuală și de serie. În producția de masă o întâlnim acolo unde produsul finit se obține prin combinarea mecanică a unor componente parțiale independente. Obiectul de evidență și de calculație a costului efectiv îl constituie comanda lansată pentru o anumită cantitate de produse sau pentru o anumită cantitate de semifabricate (piese, agregate, ansambluri) care reprezintă elemente asamblate. Cheltuielile de producție se reflectă în contul de calculație deschis la nivelul comenzii, pe articole de calculație. Costul efectiv pe unitatea de produs sau de lucrări (c) se stabilește după terminarea comenzii prin împărțirea cheltuielilor de producție, colectate în fiecare secție prelucrătoare pe articole de calculație (Σcha), la cantitatea de produse, piese, agregate, ansambluri etc. fabricate în cadrul comenzii respective (Q).

$$c = \frac{\sum_{s=1}^m \Sigma cha_i}{Q}$$

în care: s =secția de producție;

cha = cheltuieli de producție pe articole de calculație;

i = articolul de calculație.

În cazul în care o parte din lotul de produse se predă la magazie înainte de terminarea întregii comenzi, aceste produse se evaluează, în lipsa costului efectiv, la costul planificat sau la costul efectiv al produselor similare, fără a se depăși suma cheltuielilor efective înregistrate la comanda în cauză. Eventualele diferențe care apar la terminarea comenzii se includ în costul efectiv al produselor din comandă ce au mai rămas a fi obținute în luna respectivă.

Metoda pe faze se utilizează în producția de masă, unde produsul finit își datorează forma sa definitivă unei serii de operațiuni și manipulații conexe. O întâlnim aplicată în rafinăriile de petrol, în întreprinderile petrochimice, fabricile de ciment, întreprinderile textile, în fabricile de bere și spirt, în întreprinderile producătoare de țevi sudate etc. Secționarea procesului de urmărire analitică a cheltuielilor de producție și de calculație a costului pe faze, iar în cadrul acestora pe purtătorul de valoare, se face astfel încât, la nivelul fiecărei secțiuni, să dispunem de un obiect al calculației de natura semifabricatului sau produsului, cu fluxuri de prelucrare distincte încheiate.

În vederea evitării amplificării inutile a evidenței cheltuielilor de producție și calculației costurilor, fazele de fabricație la nivelul cărora se organizează reflectarea reprezintă, de regulă, mai multe faze tehnologice. La nivelul fiecărei faze, se deschid conturi de calculație pe fiecare purtător de valoare în parte, cu desfășurarea acestora pe articole de calculație.

Cheltuielile directe se colectează, pe măsură ce apar, în debitul acestor conturi la articolul de calculație corespunzător.

Cheltuielile indirecte din secție care nu sunt comune tuturor fazelor din secție ci numai unora se vor reflecta distinct de cele ce privesc întreaga producție din secție urmând ca la repartizarea lor pe purtătorii de valoare să se țină seama de aceasta.

Când în aceeași fază și din aceeași materie primă se fabrică simultan mai multe produse repartizarea cheltuielilor asupra produselor se face astfel:

- ↳ în cazul în care rezultă numai produse principale, pe baza coeficienților de echivalență stabiliți;
- ↳ în cazul în care rezultă atât produse principale cât și secundare, acestea din urmă se evaluează la prețuri prestabilite și se deduc din cheltuielile de producție totale.

Costul de producție al produsului finit poate fi determinat în două variante: (a) “cu semifabricate” și (b) “fără semifabricate”.

În prima variantă, după fiecare fază de fabricație (f) se determină costul semifabricatului (c_{sf}) prin însumarea cheltuielilor totale cu materia primă, respectiv cu semifabricatul din faza precedentă (chM_{f-1}), cu cheltuielile grupate pe articole de calculație (Cha) aferente semifabricatului, ocazionate în faza respectivă.

$$c_{sf} = \frac{ChM_{f-1} + \left(\sum_{i=1}^n cha_i \right) f}{Q_f}$$

În ultima fază costul semifabricatului este, în fapt, costul produsului finit.

În varianta “fără semifabricate” se stabilește costul unitar doar pentru produsul finit. În acest sens, după însumarea cheltuielilor de producție pe articole de calculație (cha) din fiecare fază de fabricație (f) se raportează totalul acestora la cantitatea de produse, exprimată în unități naturale, ce formează obiectul calculației:

$$c = \frac{\sum_{f=1}^m \sum_{i=1}^n cha_i}{Q}$$

În categoria metodelor de evidență complexă și de control operativ asupra cheltuielilor de producție care determină un cost total sau integral sunt cuprinse metodele: standard-cost, metoda de calculație a costurilor de bază de activități (ABC), metoda “just-in-time”, metoda de calculație a costurilor-țintă (target-cost). Metoda standard-cost își are începuturile în sistemul costurilor estimative aplicate în SUA în anul 1901. Bazele moderne sunt puse însă de către G. Harisson (SUA) în 1919. Potrivit concepției așezate în fundamentarea acestei metode costul real este considerat costul prestabilit în mod științific în condițiile concrete ale unității, condiții normale sub aspect tehnico-organizatoric.

Esența metodei constă în elaborarea cu anticipație a calculațiilor standard pe produs și în calculul, urmărirea, analiza și raportarea abaterilor de la costurile standard. Standardele reprezintă mărimi sau valori stabilite în mod științific pe baza unor metode moderne de înregistrare, urmărire și analiză a evenimentelor din perioadele anterioare, precum și a elementelor previzionale (de realizat), prevăzute pentru perioada în care urmează a fi folosite.

Formarea costului standard constituie sinteza activității de elaborare a cheltuielilor standard. Ea utilizează drept articole de calculație: materialele directe, manopera și cheltuielile de regie. Costurile standard pentru materialele directe (K_m) se determină prin ponderarea standardelor cantitative de materiale cu prețurile standard de aprovizionare corespunzătoare. Costurile standard pentru manoperă (K_r) se obțin prin multiplicarea standardelor de timp cu tarifele de salarizare standard corespunzătoare. Costurile standard ale cheltuielilor de regie se stabilesc după o metodologie mai complexă care ține seama de împărțirea acestora în cheltuieli de regie fixe (K_{sf}) și cheltuielile de regie variabile (K_{sv}). Bugetul de cheltuieli indirecte elaborat ține seama de diferitele niveluri de activitate. Costul standard (c_s) se stabilește după formula:

$$c_s = K_m + K_r + K_{sv} + K_{sf}$$

Utilizarea metodei costurilor standard implică stabilirea abaterilor de la costul standard. În funcție de calea pe care se ajunge la stabilirea abaterilor s-au conturat două variante fundamentale ale metodologiei costurilor standard: sistemul standard tranzitoriu și respectiv sistemul standard total. În prima variantă se urmăresc cheltuielile efective (Ch_1) pentru ca în urma comparației cu cheltuielile standard (Ch_s) să se poată determina abaterile (Δ)

$$Ch_s - Ch_1 = \pm \Delta$$

În sistemul standard total abaterile privind materialele și manopera se stabilesc direct pe baza documentelor primare de cheltuieli. Abaterile de la costurile de regie standard se determină, după ce procesul de fabricație s-a terminat, prin compararea cheltuielilor efective ale fiecărui element de cheltuielă în parte cu cele înscrise în plan sau buget.

În cursul anului când trebuie să se țină seama și de schimbările intervenite în volumul activității, la stabilirea abaterilor trebuie să se aibă în vedere trei elemente și anume: cheltuielile de bază sau planificate, cheltuielile corectate în funcție de volumul activității din perioada curentă și cheltuielile efective.

Abaterile se contabilizează pe feluri și pe cauzele care le-au generat. Astfel, abaterile de la costurile standard de materiale sunt de două feluri:

- abateri de cantitate;
- abateri de preț.

În cadrul costurilor cu manoperă se disting tot două categorii de abateri:

- abateri din variația tarifului de retribuție;
- abateri din variația timpului de lucru.

Pentru stabilirea abaterilor în cadrul cheltuielilor de regie se folosește o metodologie aparte prin care se determină trei categorii de abateri de la standarde:

- abateri din schimbarea volumului cheltuielilor indirecte;
- abateri din neutilizarea capacității sau a timpului standard;
- abateri din variația randamentului muncii.

4.3.2. Metode de calculație a costurilor parțiale

Se cuprind aici acele metode de calculație care limitează conținutul costului producției la cheltuielile variabile (“direct-costing”) sau la cheltuielile directe (metoda costurilor directe).

Metoda direct-costing (sau calculația venitului marginal) a fost elaborată și aplicată în economia din SUA în 1934 de către I. N. Haris și independent de acesta, un an mai târziu, de către G. Charter Harrison. Metoda permite conducerii să delimiteze clar costurile care variază direct cu volumul producției și cheltuielile care se mențin la nivel constant indiferent de acest volum. Prin însăși concepția sa sunt urmărite abaterile în volumul producției, în preț, în cost și în cantități de produse, oferind un tablou relativ clar asupra eficienței operațiilor unității economice. Relațiile de bază folosite în metoda “direct-costing” sunt următoarele:

$$\text{încasări din afaceri} - \text{costurile variabile} = \text{venit marginal}$$

$$\text{venit marginal} - \text{costurile perioadei} = \text{beneficii (sau pierderi)}$$

Metoda direct-costing oferă posibilitatea să se cunoască dacă volumul vânzărilor este suficient pentru a acoperi cheltuielile fixe (cheltuielile perioadei) (vezi *tabelul nr. 3*).

Tabelul nr. 3 Legătura între volumul vânzărilor și profit

<i>Explicații</i>	<i>Varianta A</i>	<i>Varianta B</i>
1. Vânzări în unități naturale (buc.)	5.000	7.000
2. Preț de vânzare unitar (lei)	1.000	1.000
3. Producția în unități naturale (buc.)	7.000	7.000
4. Cost unitar (direct-costing)	500	500
5. Cheltuielile perioadei	2.500.000	2.500.000
Vânzări (5000 × 1000; 7000 × 1000)	5.000.000	7.000.000
Costul vânzărilor (5000 × 500); (7000 × 500)	2.500.000	3.500.000
Contribuția la beneficiu (venit marginal)	2.500.000	3.500.000
Cheltuielile perioadei	2.500.000	2.500.000
Profit	0	1.000.000

De regulă, informațiile sunt prezentate sub formă de diagrame ale “volumului critic”. Numai cheltuielile variabile compun costul produselor întrucât numai aceste sunt considerate ca ocazionate de fabricarea produselor. Costurile perioadei sunt acelea care variază doar în funcție de intervalul de timp. Caracteristica lor principală constă în faptul că ele pot fi prevăzute independent de volumul activității normale. Din categoria cheltuielilor variabile în funcție de volumul producției sau al desfacerii fac parte atât cheltuielile directe (materii prime directe; retribuții directe; impozit și contribuția la asigurările sociale pentru retribuțiile directe; aburul, apa și energia electrică pentru scopuri tehnologice și motrice; cheltuielile de desfacere cu caracter variabil) cât și cheltuielile indirecte variabile (cheltuielile pentru revizii tehnice, reparații curente și întreținerea utilajului din secție, amortizarea utilajelor și mijloacelor de transport ale secției, uzura s.d.v.-urilor cu destinație specială etc.) Costul unitar (c) se determină prin raportarea cheltuielilor variabile (Ch_v) aferente produsului respectiv (i) la producția rezultată (Q_i).

$$c_i = \frac{Ch_{vi}}{Q_i}$$

Astăzi există mai multe prezentări foarte diferite ale direct-costing-ului cum sunt cele cunoscute sub numele de “direct-costing simplificat” și “direct costing evoluat”. Ultimul cuprinde pe lângă cheltuielile variabile și cheltuielile fixe specifice (aplicabile fiecărui produs sau categorii).

Metoda costurilor directe ia în calculul costului de producție numai cheltuielile directe, adică acelea care pot fi identificate în momentul efectuării lor pe produs, pe lucrare sau serviciu. Cheltuielile indirecte chiar dacă acestea cuprind și cheltuieli variabile, nu se includ în costul producției ci se deduc din rezultatul financiar brut al întreprinderii.

4.3.3. Metode de repartizare a cheltuielilor indirecte

Realitatea costului de fabricație, în întreprinderile în care se fabrică mai multe produse, se execută mai multe lucrări, se prestează mai multe servicii depinde în mare măsură de acea etapă a calculației costului de producție în care se face repartizarea cheltuielilor indirecte.

Cheltuielile cu întreținerea și funcționarea utilajului, cheltuielile generale ale secției, sunt cheltuielile complexe comune mai multor purtători de valoare care pentru a fi încorporate, într-o mărime corespunzătoare, în structura costului unei anumite producții trebuie să fie supuse unui proces de repartizare.

Se cunosc mai multe metode de repartizare a cheltuielilor indirecte și anume:

- metoda globală,
- metoda repartizării prin diviziune cu ajutorul cifrelor de echivalență
- metoda suplimentării.

Metoda globală se aplică atunci când producția este unică și omogenă. În acest caz, deși cheltuiala de producție are natura unei cheltuieli indirecte, ea afectează în totalitate producția unică obținută. Înscrierea în debitul contului de calculație, la articolul corespunzător se face prin preluarea nivelului acestor categorii de cheltuieli din contul colector și de repartizare.

Metoda repartizării prin diviziune cu ajutorul cifrelor de echivalență se aplică în întreprinderile în care, din aceeași materie primă, prin același proces tehnologic se obțin sortimente diferite de produse.

Metoda presupune următoarea succesiune de operații:

- alegerea unei caracteristici esențiale comună tuturor produselor (de exemplu greutatea produsului, unitățile nutritive, puterea calorică etc.) a cărei creștere sau descreștere influențează în același sens și în aceeași proporție nivelul cheltuielii indirecte de repartizat și căreia i se poate cunoaște nivelul;
- fixarea nivelului caracteristicii unui anumit produs, ca nivel de bază, funcție de care se calculează cifrele de echivalență prin stabilirea raportului între nivelul caracteristicii fiecărui produs și nivelul caracteristicii produsului ales ca bază;
- determinarea cantității în unități echivalente din fiecare sortiment prin ponderarea cantităților în unități naturale cu cifra de echivalență;
- calcularea cheltuielilor indirecte ce se cuvine unei unități echivalente prin raportarea cheltuielilor indirecte de repartizat la totalul cantității de produse în unități echivalente obținute;
- stabilirea cheltuielilor indirecte ce se cuvine fiecărui sortiment de produs prin înmulțirea cheltuielii indirecte pe unitate echivalentă cu cantitățile de produse, exprimate în unități echivalente din fiecare sortiment (vezi tabelul nr. 4).

Tabelul nr. 4 Repartizarea cheltuielilor comune prin diviziune cu ajutorul cifrelor de echivalență:

Pro- du- sul	Canti- tatea (în unități naturale) obținută	Nivelul cheltuielilor indirecte de repartizat	Nivelul pe produs a caracteris- ticeii esen- țiale	Nivelul caracte- risticeii alese ca bază	Cifra de echivalență	Cantitatea (în unități echiva-lente obținute)	Cota de cheltuială ce revine unei unități echivalente	Cheltuielile indirecte repartizate
A	1000	-	200	-	200/200=1	1000	-	30000
B	2000	-	300	-	300/200=1,5	3000	-	90000
C	500	-	500	-	500/200=2,5	1250	-	37500
Total	-	157500	-	200	-	5250	$\frac{157500}{5250} = 30$	157500

Metoda suplimentării constă în repartizarea cheltuielilor indirecte pe fiecare produs, lucrare sau serviciu proporțional cu nivelul unei mărimi comune ca natură (baza de repartizare) posibilă de identificat ca nivel pe fiecare din purtătorii de valoare la care se referă cheltuiala indirectă de repartizat. În acest scop se determină coeficientul de suplimentare (K) prin raportarea totalului cheltuielii indirecte de repartizat (Ch_{ind}) la nivelul total al mărimii alese ca bază de repartizare ($\sum B_i$, unde i = produsul, lucrarea sau serviciul obținut)

$$K = \frac{Ch_{ind}}{\sum_{i=1}^n B_i}$$

Cheltuiala indirectă aferentă fiecărui produs (ch_{ind_i}) se obține în urma ponderării coeficientului de suplimentare (K) cu baza de repartizare aferentă acelui produs $ch_{ind_i} = KB_i$. În funcție de numărul coeficienților de suplimentare întrebuințați pentru repartizarea cheltuielilor indirecte colectate în același cont sintetic precum și de baza folosită se disting, în cadrul acestei metode trei variante:

- varianta cu un coeficient unic;
- varianta cu coeficienți multipli;
- varianta cu coeficienți selectivi sau electivi.

(a) În cazul aplicării *variantei cu un coeficient unic*, toate cheltuielile indirecte de aceeași natură, localizate la același nivel ierarhic, se repartizează după aceeași bază, obținându-se astfel un singur coeficient de suplimentare. În întreprinderile industriale, această variantă se aplică de regulă, la repartizarea asupra producției obținute și destinate livrării a cheltuielilor de desfacere. Coeficientul unic de suplimentare se calculează în funcție de costul de producție – bază de suplimentare (vezi tabelul nr. 5).

Tabelul nr. 5 Metoda suplimentării, varianta coeficientului unic

Produsul	Cheltuieli de desfacere (de repartizat)	Baza de repartizare (cost de producție)	Cheltuieli de desfacere repartizate
A	-	1.300.000	91.000
B	-	700.000	49.000
C	-	1.000.000	70.000
Total	210.000	3.000.000	210.000
Coeficient de suplimentare: $K = 210.000 : 3.000.000 = 0,07$			

(b) Repartizarea cheltuielilor indirecte potrivit metodei suplimentării, varianta cu coeficienții multipli presupune ca în cadrul cheltuielilor indirecte comune, de la un anumit nivel ierarhic, care se colectează prin intermediul aceluiași cont sintetic să se continue regruparea acestora după criterii complementare ajungându-se la categorii de cheltuieli cu note esențiale comune mai numeroase. Astfel, cheltuielile comune secțiilor se pot localiza pe fiecare secție în parte, iar în cadrul acestora pe structurile: cheltuieli cu întreținerea și funcționarea utilajului și cheltuieli generale ale secției. În acest scop contul sintetic colector și de repartizare se desfășoară în analitic în mod corespunzător. La repartizarea fiecăreia din categoriile de cheltuieli de producție se folosesc baze de suplimentare având aceeași natură. Vor rezulta în consecință, mai mulți coeficienți de suplimentare în funcție de categoriile de cheltuieli de repartizat și de nivelul bazelor (vezi tabelul nr. 6):

Tabelul nr. 6 Repartizarea cheltuielilor comune secției după metoda suplimentării, varianta cu coeficienți multipli.

Produsul	Baza de repartizare (salarii directe)	Secția I					
		Cheltuieli cu întreținerea și funcționarea utilajului			Cheltuieli generale ale secției		
A	390000	-	1,5	585000	-	0,4	156.000
B	210000	-	1,5	315000	-	0,4	84.000
C	300000	-	1,5	450000	-	0,4	120000
Total	900000	1350000	1,5	1350000	360000	0,4	360000
Coeficient de suplimentare $K_1 = 1350000 : 900000 = 1,5$; $K_2 = 360000 : 900000 = 0,4$							

(c) Repartizarea cheltuielilor indirecte potrivit metodei suplimentării, variantă cu coeficienți selectivi se caracterizează prin faptul că în repartizarea cheltuielilor indirecte cu naturi diferite se aleg cele mai potrivite baze de repartizare, diferite nu numai ca mărime dar și ca natură. Astfel, cheltuielile cu întreținerea și funcționarea utilajelor de la nivelul unei anumite secții principale pot fi repartizate proporțional cu numărul orelor mașină de funcționare pentru fiecare produs, în timp ce cheltuielile generale ale secției pot fi repartizate proporțional cu salariile de bază directe. Deci baze de naturi diferite. Aceleași rezultate pot fi obținute și pe altă cale, aceea a coeficienților de structură. Se calculează greutatea specifică (k) a bazei de suplimentare aferente fiecărui produs (i) în totalul bazelor de suplimentare (B) aferente tuturor produselor:

$$\left(\sum_{i=1}^n B_i \right) \cdot K_i = \frac{B_i}{\sum_{i=1}^n B_i}$$

Cu greutatea specifică aferentă produsului se ponderează cheltuiala indirectă de repartizat (Ch_{ind}) obținându-se cheltuiala indirectă pe produs (ch_{indi}) (vezi tabelul nr. 7) $ch_{indi} = Ch_{ind} \cdot k_i$.

Tabelul nr. 7 Repartizarea cheltuielilor de desfacere după metoda suplimentării, procedeul coeficienților de structură

Produsul	Baza de repartizare (cost de secție)	Greutatea specifică	Cheltuieli generale ale întreprinderii	Cheltuieli generale de desfacere repartizate	Calcul analitic
A	1300000	0,4(3)	-	91000	$0,4(3) \times 210.000$
B	700000	0,2(3)	-	49000	$0,2(3) \times 210.000$
C	1000000	0,3(3)	-	70000	$0,3(3) \times 210.000$
Total	3000000	1,00	210000	210000	$1,00 \times 210.000$

Întrebări recapitulative pentru verificarea cunoștințelor

1. Cum definiți conceptul de calculație a costurilor?
2. Cum pot fi clasificate calculațiile?
3. Care sunt principiile calculațiilor?
4. În ce constă principiul.....?
5. Cum sunt clasificate cheltuielile de producție?
6. Care sunt metodele de calculație a costurilor?

CAPITOLUL 5. INVENTARIEREA PATRIMONIULUI

OBIECTIVE:

În acest capitol se regăsesc informații referitoare la:

- conceptul și momentele inventarierii;
- funcțiile inventarierii;
- clasificarea inventarierilor;
- etapele inventarierii;
- tratamentul contabil al rezultatelor inventarierii.

Inventarierea - ca demers specializat în determinarea și consemnarea realității faptice a mijloacelor și resurselor dintr-un perimetru contabil și inventarul în care se finalizează această acțiune îndeplinesc în procesul de cunoaștere contabilă funcții distincte și se realizează după principii și cu tehnici adecvate.

5.1. NOȚIUNEA, OBIECTUL ȘI FUNCȚIILE INVENTARULUI

Odată cu crearea sistemului de contabilitate în partidă dublă sfera obiectelor supuse inventarierii se lărgeste. Alături de bunuri corporale și creanțe sunt supuse inventarierii și resursele. Firesc și tehnica efectuării inventarierii devine mai complexă. Cunoașterea realității faptice prin constatare nemijlocită (măsurare, numărare, cântărire, determinări tehnice) se completează cu aprecierea realității datelor, înscrise în documentele doveditoare și confirmate prin extrase sau punctaje cu clienții, furnizorii, debitorii și creditorii.

Inventarierea poate fi definită ca ansamblul de operații interdependente prin care se stabilesc în urma numărării, măsurării, cântăririi etc. sau – atunci când aceste determinări nu se pot face în mod nemijlocit - se apreciază pe bază de documente doveditoare, prin punctaje mărimea avută în momentul respectiv de categoria de mijloace și de resurse supusă acestui demers.

Rezultatul lucrării de inventariere se consemnează în inventar. Funcțiile inventarierii și rolurile inventarului în demersurile cognitive ale contabilității sunt multiple. O inventariere totală a mijloacelor și a resurselor făcută la înființarea unității constituie un punct sigur de plecare în organizarea contabilității.

În cursul ciclului contabil unele materiale și unele mărfuri își pot pierde din greutate datorită uscării, scuturării, evaporării; își pot pierde din calitate datorită învechirii (mărfurile alimentare) sau demodării (confecțiile); sau pot fi distruse ca urmare a calamităților naturale ori unor situații fortuite. Datorită proceselor biologice animalele tinere și animalele la îngrășat cresc în greutate. Erori de cântărire, măsurare, numărare, greșeli de calcul și înregistrare pot genera abateri în plus sau în minus față de ceea ce ar trebui să existe conform datelor contabilității. În urma sustragerilor și a deteriorărilor valorile mijloacelor se reduc. Cunoașterea modificărilor cantitative, calitative și valorice intervenite în mărimea elementelor patrimoniale de natura celor de mai sus se poate realiza prin inventariere, urmată de compararea datelor inventarului cu datele contabilității.

Delimitarea cheltuielilor aferente producției nefinite, predarea și primirea de gestiuni, modificarea prețurilor conform hotărârilor organelor competente, comasarea, divizarea și dizolvarea unităților economice reclamă și ele inventarierea și întocmirea inventarului.

Asigurarea realității bilanțului presupune încorporarea între lucrările premergătoare întocmirii acestui calcul de sinteză a lucrării de inventariere și punerea de acord a valorii contabile cu rezultatele inventarierii pentru reflectarea elementelor patrimoniale respective. Inventarierea poate fi efectuată și la cererea organelor de control sau a organelor împuternicite.

Inventarierea completează informațiile în legătură cu starea mijloacelor și resurselor la momentul respectiv (bunuri deteriorate total sau parțial, fără mișcare sau inutilizabile, creanțe și angajamente cu termen expirat etc.) precum și în legătură cu asigurarea condițiilor de depozitare și păstrare a tuturor valorilor materiale. Diversitatea scopurilor urmărite prin acțiunile de cunoaștere a situației reale a elementelor patrimoniale, perioadele de timp la care se referă, sfera de cuprindere, generează diversitatea felurilor inventarierii. Dacă avem în vedere natura elementelor supuse inventarierii distingem:

- inventarierea mijloacelor economice de natura bunurilor corporale;
- inventarierea mijloacelor aflate în transformare;
- inventarierea mijloacelor circulante în decontare;
- inventarierea resurselor;
- inventarierea bunurilor aparținând altor unități economice.

Dacă avem în vedere *localizarea temporală a activității de inventariere* distingem: *inventarii periodice și inventarii exprese*. Este supus inventarierii cel puțin odată pe an întreg patrimoniul entității economico-sociale. Inventarierea exprese se pot efectua ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune; ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere; la cererea organelor de control cu prilejul efectuării controlului sau a altor organe împuternicite; în cazul modificării prețurilor ca urmare a hotărârii organelor competente; cu prilejul comasării sau dizolvării unității economice; ca urmare a unor calamități sau unor cazuri fortuite.

După gradul de cuprindere, inventarierea poate fi parțială sau generală. Inventarierea parțială cuprinde numai anumite categorii de mijloace și resurse aparținând unor anumite gestiuni. Inventarierea generală privește toate mijloacele și resursele din unitățile economice.

Răspunderea pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere revine administratorului, ordonatorului de credite sau alte persoane care au obligația gestionării patrimoniului și care elaborează și transmit comisiilor de inventariere instrucțiuni scrise în acest sens adaptate la specificul unității.

Inventarierea se efectuează de către comisii de inventariere formate din cel puțin două persoane. Din comisia de inventariere nu pot face parte gestionarii depozitelor supuse inventarierii și nici contabilii care țin evidența gestiunii respective cu excepția unităților mici unde inventarierea poate fi efectuată de o singură persoană. Prin *unități mici* se înțeleg persoanele fizice care au calitatea de comerciant sau societățile comerciale al căror număr de salariați este de până la două persoane, iar valorile materiale care trebuie inventariate nu depășesc plafonul stabilit de administratorii unității. Comisiile de inventariere sunt coordonate, acolo unde este cazul, de către o comisie centrală numită prin decizie scrisă emisă de conducerea societății.

Inventarierea patrimoniului se poate efectua atât prin salariați proprii, cât și pe bază de contracte de prestări de servicii încheiate cu persoane fizice sau juridice. Membrii comisiilor de inventariere nu pot fi înlocuiți decât în cazuri bine justificate și numai prin decizie scrisă, emisă de către cei care i-au numit.

5.2. ETAPELE INVENTARIERII

În cadrul acțiunii de inventariere se disting trei etape:

- pregătirea inventarierii;
- inventarierea propriu-zisă;
- stabilirea rezultatelor inventarierii și înregistrarea lor.

5.2.1. Pregătirea inventarierii

Se referă la operațiile cu caracter organizatoric și de pregătire contabilă prin care se asigură condițiile desfășurării normale a operațiunilor de inventariere propriu-zise.

În cadrul acestei etape se stabilește obiectul inventarierii și sfera de cuprindere, data începerii și data terminării operațiunilor; se numește comisia centrală și comisiile operative de inventariere și se organizează instruirea acestora. Bunurile ce se vor inventaria se sortează, etichetează, materialele și mărfurile degradate și bunurile aparținând altor unități se separă pentru a putea fi inventariate distinct. Se verifică aparatele de măsură și control care urmează a fi folosite în determinări iar contabilitatea sintetică și analitică este adusă la zi.

5.2.2. Inventarierea propriu-zisă

Se referă la constatarea, descrierea și evaluarea mijloacelor și resurselor în conformitate cu constatările făcute asupra realității acestora. Tehnica folosită în acest scop depinde de natura categoriilor de valori inventariate și situația lor la cea dată.

Existența bunurilor corporale se constată prin observarea directă la locul de depozitare și păstrare și în prezența obligatorie a gestionarului sau persoanei care îl reprezintă în mod legal.

Înainte de începerea operației de inventariere, gestionarul trebuie să prezinte comisiei de inventariere o *declarație scrisă* din care să rezulte dacă:

- gestionează valorii materiale și în alte locuri de depozitare;
- în afara valorilor materiale ale unității patrimoniale al cărei încadrat este, are în gestiune și alte bunuri aparținând terților, primite cu sau fără documente;
- are plusuri sau lipsuri în gestiune despre a căror cantitate sau valoare are cunoștință;
- are valori materiale nerecepționate sau care trebuie expediate (livrate) pentru care s-au întocmit documentele aferente;
- a primit sau a eliberat valori materiale fără documente legale;
- deține numerar sau alte hârtii de valoare rezultate din vânzarea bunurilor aflate în gestiunea sa;
- are documente de primire-eliberare care nu au fost operate în evidența gestiunii sau care nu au fost predate la contabilitate.

De asemenea gestionarul va menționa în declarația scrisă felul, numărul și data ultimului document de intrare și de ieșire a bunurilor în/din gestiune. Declarația se datează și se semnează de către gestionarul răspunzător de gestiunea valorilor materiale și de către comisia de inventariere care atestă că a fost dată în prezența sa.

Comisia de inventariere trebuie să identifice toate locurile (încăperile) în care există valori materiale ce urmează a fi inventariate, precum și să asigure închiderea și sigilarea, în prezența gestionarului, ori de câte ori se întrerup operațiunile de inventariere și se părăsește gestiunea.

Dacă valorile materiale supuse inventarierii, gestionate de către o singură persoană, sunt depozitate în locuri diferite comisia de inventariere trebuie să sigileze toate aceste locuri, inclusiv căile lor de acces, cu excepția locului în care a început inventarierea.

Dacă inventarierea nu se termină într-o singură zi la plecare se sigilează locul și căile de acces, iar la reluarea lucrărilor se verifică dacă sigiliul este intact. În caz contrar, acest fapt se va consemna într-un proces verbal de desigilare care se semnează de către comisia de inventariere și de către gestionar, luându-se măsurile corespunzătoare.

Documentele întocmite de comisia de inventariere rămân în cadrul gestiunii inventariate în fișete, casete, dulapuri etc. încuiate și sigilate. Sigiliul se păstrează pe durata inventarierii de către responsabilul comisiei de inventariere.

Comisia de inventariere trebuie să bareze și să semneze, la ultima operațiune, fișele de magazie, menționând data la care s-au inventariat valorile materiale, să vizeze documentele care privesc intrări sau ieșiri de valori materiale, existente în gestiune, dar neînregistrate, să dispună înregistrarea acestora în fișele de magazie și predarea lor la contabilitate astfel încât situația scriptică a gestiunii să reflecte realitatea. Comisia de inventariere va verifica numerarul din casă și va stabili suma încasărilor din ziua curentă, solicitând întocmirea monetarului și depunerea numerarului la casieria unității. Ea va trebui să ridice benzile de control de la aparatele de casă și ștampila unității, acolo unde este cazul, și să le păstreze în siguranță.

În cazul în care gestionarul lipsește comisia de inventariere aplică sigiliul și comunică aceasta conducerii unității patrimoniale. Conducerea unității are obligația să încunoaște imediat, în scris, gestionarul în legătură cu inventarierea ce trebuie să se efectueze indicând locul, ziua și ora fixate pentru începerea lucrărilor. Dacă gestionarul sau reprezentantul său legal nu se prezintă la locul, data și ora fixate inventarierea se efectuează de către comisia de inventariere în prezența altei persoane, numită prin decizie scrisă, care să-l reprezinte pe gestionar.

Pentru desfășurarea corespunzătoare a inventarierii este recomandat să se sisteze operațiunile de predare – primire a bunurilor supuse inventarierii, luându-se din timp măsurile corespunzătoare pentru a nu se stânjeni procesul normal de livrare sau de primire a bunurilor. Dacă operațiunile de predare - primire a bunurilor nu pot fi suspendate se prevede crearea unei zone tampon în care să se depoziteze bunurile primite în timpul inventarierii sau să permită expedieri la clienți, operațiunile respective se vor efectua numai în prezența comisiei de inventariere, care va menționa pe documente „primit sau eliberat în timpul inventariere”, urmărindu-se evitarea inventarierii duble sau a omisiunilor.

Stabilirea stocurilor se face prin numărare, cântărire, măsurare sau cubare, după caz. La lichidele a căror cantitate faptică nu se poate stabili prin transvazare și măsurare, conținutul vaselor – stabilit în funcție de volum, densitate, compoziție etc. – se verifică prin scoatere de probe din aceste vase, ținându-se seama de densitate compoziție și de alte caracteristici ale lichidelor, care se constată fie organoleptic, fie prin măsurare sau probe de laborator, după caz. Materialele de masă ca: ciment în vrac, oțel beton, materiale și produse agricole etc. a căror inventariere, prin cântărire sau măsurare ar necesita cheltuieli importante sau ar conduce la degradarea bunurilor respective, se pot inventaria pe bază de calcule tehnice. Bunurile corporale care nu se găsesc în momentul inventarierii în unitate, bunurile necorporale și resursele se constată pe bază de registre sau existența lor rezultă din acte de corespondență (listele de inventariere trimise de unitatea care le deține în mod temporar), precum și din extrasele de cont confirmate.

Descrierea. Odată cu constatarea elementelor de activ și de pasiv se face și descrierea lor în listele de inventariere, varianta simplificată (vezi *figura nr. 5*). Acestea se întocmesc pe locuri de depozitare (fabrici, secții și depozite), pe gestionari și categorii de bunuri. Pe ultima filă a listei de inventariere gestionarul trebuie să menționeze dacă toate valorile materiale și bănești din gestiune au fost inventariate și consemnate în listele de inventariere în prezența sa, precum și eventualele obiecții cu privire la modul de efectuare a inventarierii. Comisia de inventariere este obligată să analizeze obiecțiile, iar concluziile la care a ajuns se vor menționa la sfârșitul listelor de inventariere. Listele de inventariere se semnează pe fiecare filă de către membrii comisiei de inventariere și de către gestionar (respectiv gestionari în cazul gestiunilor colective). În cazul predării – primirii gestiunii listele de inventariere se semnează atât de gestionarul predător, cât și de către cel primitor.

Figura nr.5 Listă de inventariere (model simplificat)

Unitatea.....				Pag.	
Gestiunea.....					
Lista de inventariere					
Data.....					
Nr. crt.	Cod sau denumire	Inventar faptic	Nr. crt.	Cod sau denumire	Inventar faptic
Comisia de inventariere		Numele și prenumele			Semnătura

Pe baza listelor de inventariere – varianta simplificată se întocmesc alte liste de inventariere care servesc ca document pentru stabilirea lipsurilor și a plusurilor de valori materiale constatate cu ocazia inventarierii și numai pentru pozițiile cu diferențe (vezi *figura nr. 6*). Aceste liste de inventariere se întocmesc într-un exemplar la locurile de depozitare, de comisia de inventariere, pe gestiuni, conturi de valori materiale, eventual grupe sau subgrupe, separat pentru valorile materiale și mijloacele fixe ale unității și separat pentru cele în custodie, aflate asupra personalului unității la date inventarierii, primite pentru prelucrare etc. Listele de inventariere întocmite pentru bunurile în custodie trebuie să conțină în plus și numărul și data actului de predare – primire în custodie.

Figura nr.6 Model de Listă de inventariere (pentru determinarea diferențelor)

Unitatea		LISTA DE INVENTARIERE							Gestiunea			Pagina		
Magazia									Data.....200.....					Loc de depozitare
Nr. crt.	Denumirea bunurilor inventariate	Codul sau numărul de inventar	U.M.	CANTITĂȚI				PREȚUL UNITAR	VALOAREA CONTABILĂ			Valoarea de inventar	DEPRECIEREA	
				Stocuri		Diferențe			Diferențe		Valoarea		Motivul (cod)	
				Faptice	Scriptice	Plus	Minus							
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Numele și prenumele			Comisia de inventariere				Gestionar (responsabil mijloace fixe)					Contabilitate		
Semnătura														

Liste de inventariere separate se întocmesc și pentru stocurile de valori materiale fără mișcare, de prisos, de calitate necorespunzătoare, depreciate ori fără desfacere asigurată.

Pe baza listelor de inventariere centralizatoare și a proceselor verbale de inventariere se întocmește anual Registrul-inventar. Acesta este un document contabil obligatoriu (vezi figura nr. 7) în care se înregistrează, în mod grupat, toate elementele de activ și de pasiv.

Figura nr.7 Model de Registru-inventar

Registrul – Inventar					
Nr. crt.	Recapitulăția elementelor inventariate	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Diferențe din evaluare (de înregistrat)	
				Valoare	Cauzele diferenței
1.	Produse finite	1.260.000	1.250.000	-10.000	
Întocmit, Ramona Filip			Verificat, Stratulat Constantin		

Evaluarea elementelor patrimoniale în listele de inventariere se face atât la valoarea contabilă cât și la valoarea de inventar.

5.2.3. Stabilirea rezultatelor inventarierii și înregistrarea acestora

Stabilirea rezultatelor inventarierii și înregistrarea acestora constituie etapa în care se întocmesc situațiile comparative pentru stabilirea rezultatelor inventarierii precum și aceea în care se desfășurează operațiunile de regularizare a diferențelor constatate la inventar și înregistrarea lor.

Pentru toate plusurile, lipsurile și deprecierea constatate, precum și pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripție a creanțelor sau din alte cauze, comisia de inventariere trebuie să primească explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării.

Pentru asigurarea imaginii fidele a patrimoniului, în cazul constatării unor deprecieri posibil reversibile trebuie constituit un provizion pentru deprecieri care să reflecte situația reală existentă, indiferent de situația economică a agentului economic respectiv, chiar și în cazul în care aceste cheltuieli nu sunt recunoscute din punct de vedere fiscal.

În cazul în care se va constata o depreciere ireversibilă la mijloace fixe se va proceda la constituirea unei amortizări suplimentare în vederea punerii de acord a valorii contabile nete cu valoarea stabilă cu ocazia inventarierii, amortizare suplimentară care nu este însă deductibilă din punct de vedere fiscal.

În cazul constatării unor lipsuri în gestiune, imputabile, administratorii vor lua măsura de a le imputa acestora la valoarea lor de înlocuire. La stabilirea valorii debitului, în cazurile în care lipsurile în gestiune nu sunt considerate infracțiuni, se va avea în vedere posibilitatea compensării lipsurilor cu eventualele plusuri constatate dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

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

La stabilirea valorii de imputare nu se vor avea în vedere provizioanele pentru depreciere constatate. Nu se admite compensarea în cazurile în care s-a făcut dovada că lipsurile constatate la inventariere provin din sustragerea sau din degradarea bunurilor respective datorită vinovăției persoanelor care răspund de gestionarea acestor bunuri.

Listele cu sorturile de produse, mărfuri, ambalaje și alte valori materiale care întrunesc condițiile de compensare datorită riscului de confuzie se aprobă anual de către administratori, respectiv ordonatorii de credite. Pentru valorile materiale la care sunt acceptate scăzăminte, în cazul compensării lipsurilor cu plusurile stabilite la inventariere, scăzămintele se calculează numai în situația în care cantitățile lipsă sunt mai mari decât cantitățile constatate în plus.

Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate atât în evidența tehnico-operativă, cât și în contabilitate, în termen de cel mult 5 zile de la data terminării operațiunilor de inventariere. Bunurile constatate în plus se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de utilitate a acestora, în funcție de prețul pieței la data constatării sau de costul de achiziție al bunurilor similare.

Întrebări recapitulative pentru verificarea cunoștințelor:

1. Cum definiți inventarierea și care sunt momentele în care aceasta poate avea loc potrivit legii?
2. Ce deosebiri distingeți între bilanț și inventariere?
3. Care sunt funcțiile inventarierii?
4. Care sunt criteriile de clasificare a inventarierilor?
5. care sunt etapele inventarierii?
6. În ce constă etapa.....
7. Cum realizați tratamentul contabil al principalelor situații apărute la inventariere, pe categorii de substanțe patrimoniale, în ambele situații(plusuri și minusuri)?

CAPITOLUL 6. SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE (CONTURILE ANUALE)

OBIECTIVE

În acest capitol se regăsesc informații referitoare la:

- conceptul de situații financiare;
- obiectivele situațiilor financiare;
- caracteristicile calitative ale situațiilor financiare;
- utilizatorii de informații contabile;
- lucrările contabile privind închiderea exercițiului financiar;
- redactarea situațiilor financiare anuale.

Între sintezele realizate în procesul de cunoaștere dimensionat de știința contabilității, privind poziția financiară, performanțele și modificarea poziției financiare, situațiile financiare anuale ocupă locul central. În activitatea compartimentului financiar-contabil elaborarea acestora reprezintă o etapă de vârf.

6.1. STRUCTURA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE

Informații privind poziția financiară, performanțele și modificarea poziției financiare a întreprinderii sunt utile unei sfere largi de utilizatori care doresc să cunoască resursele economice pe care aceasta le controlează, structura sa financiară, lichiditatea și solvabilitatea ei, să evalueze capacitatea întreprinderii de a se adapta schimbărilor mediului în care își desfășoară activitatea, nevoile viitoare de creditare și modul în care profiturile și fluxurile viitoare de trezorerie vor fi repartizate între cei care au interes în întreprindere. Informații privind lichiditatea și solvabilitatea sunt utile pentru a anticipa capacitatea întreprinderii de a-și onora angajamentele financiare scadente. Cunoașterea profitabilității este necesară pentru a-i evalua modificările potențiale ale resurselor economice pe care întreprinderea le va putea controla în viitor. Evaluarea capacității întreprinderii de a genera numerar sau echivalente ale numerarului, a nevoilor acesteia de a utiliza aceste fluxuri de trezorerie este importantă atunci când se dorește a se ști dacă aceasta își va putea plăti angajații și furnizorii, de a rambursa creditele și de a plăti dobânzi, precum și de a distribui dividende.

Cele de mai sus sunt cerințe comune tuturor utilizatorilor care doresc să aibă informații în legătură cu poziția financiară, performanțele și modificările poziției financiare a întreprinderii.

În rândul utilizatorilor unor asemenea informații se includ investitorii prezenți și potențiali, personalul angajat, furnizorii și alți creditori comerciali, clienții, guvernul și instituțiile acestuia, precum și publicul.

Investitorii și consultanții lor sunt preocupați de a evalua riscul inerent tranzacțiilor și de cunoaștere a beneficiului adus de investițiile lor. A decide dacă ar trebui să cumpere, să păstreze sau să vândă presupune accesul la informația furnizată de întreprindere.

Din rapoartele anuale ale întreprinderii își poate culege *personalul angajat* și *sindicatul* informațiile care să le permită evaluarea capacității întreprinderii de a oferi salarii, pensii și alte avantaje, precum și oportunitățile profesionale.

Creditorii financiari au nevoie să evalueze dacă împrumuturile acordate și dobânzile aferente vor fi rambursate la scadență, iar *furnizorii și alți creditori comerciali* pot determina dacă sumele datorate vor fi plătite la scadență, și dacă nu a apărut riscul de încetare sau de reducere sensibilă a activității.

De informații în legătură cu continuitatea activității unei întreprinderi sunt interesați și *clienții* îndeosebi când aceștia sunt dependenți de ea sau au o colaborare pe termen lung cu aceasta.

Guvernul și instituțiile sale trebuie să găsească în rapoartele anuale ale întreprinderii informații utile în vederea reglementării activității acestora, a politicilor fiscale și ca bază pentru calculul impozitelor. Are, de asemenea nevoie de sursă de informații în determinarea venitului național și a altor indicatori statistici.

Informații asupra poziției financiare, performanțelor și modificării poziției financiare ale unei întreprinderi situată într-un anumit areal, pot ajuta *publicul* din acea zonă în cunoașterea evoluției recente și a tendințelor legate de prosperitatea întreprinderii, a sferei activității acesteia, a posibilității de a oferi locuri de muncă. De asemenea informații sunt interesați și *managerii întreprinderii*, chiar dacă ei au acces la informații financiare și de gestiune suplimentare.

Documentele de sinteză care cuprind într-o structură formalizată informațiile privind poziția financiară, performanțele și modificările poziției financiare sunt cunoscute sub denumirea de situații financiare anuale.

Faptul că asemenea sinteze se elaborează cu o periodicitate anuală a generat desemnarea lor și cu expresia **conturi anuale**.

În România, pentru regiile autonome, societățile comerciale și societățile (companiile) naționale în care statul deține cel puțin 20 % din capitalul social, precum și pentru celelalte persoane juridice, Ministerul Finanțelor Publice poate stabili (potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată cu modificările ulterioare) întocmirea și depunerea situațiilor financiare și la alte perioade, decât anual, în cadrul exercițiului financiar. Acestea pot fi denumite *situații financiare intermediare*. Situații financiare similare cu cele anuale se întocmesc și în situația, fuziunii, diviziunii sau încetării activității întreprinderii, în condițiile legii.

Un set complet de situații financiare anuale la care obligă legea pe toți cei care aplică *OMFP 1802/2014, Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, include următoarele componente:

- bilanțul;
- contul de profit și pierdere;
- situația modificărilor capitalului propriu;
- situația fluxurilor de trezorerie;
- politici contabile și note explicative.

Conform OMFP 1802/2014, *Categorii de entitati raportoare* (adică pentru scopuri de raportare contabilă) se grupează în trei categorii, astfel:

- microentitati;
- entitati mici;
- entitati mijlocii și mari.

Încadrarea s-a făcut în funcție de **3 criterii de mărime** prevăzute de Directiva 34/2013/UE a Parlamentului European și a Consiliului:

- total active
- cifra de afaceri netă
- număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar

Microentitățile sunt entitățile care, la data bilanțului, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- totalul activelor: 1.500.000 lei;
- cifra de afaceri netă: 3.000 000 lei;
- numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 10.

Întocmesc situații financiare anuale care cuprind:

- bilanț prescurtat (cod 10);
- cont prescurtat de profit și pierdere (cod 20).

Entitățile mici sunt entitățile care, la data bilanțului, nu se încadrează în categoria microentităților și care **nu depășesc limitele** a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- totalul activelor: 17 500 000 lei;
- cifra de afaceri netă: 35 000 000 lei;
- numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

Întocmesc situații financiare anuale care cuprind:

- bilanț prescurtat (cod 10);
- cont de profit și pierdere (cod 20);
- note explicative la situațiile financiare anuale.

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

Acestea vor fi însoțite de formularul „Date informative” (cod 30) și formularul „Situația activelor imobilizate” (cod 40).

Entitățile mijlocii și mari sunt entitățile care, la data bilanțului, **depășesc** limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- totalul activelor: 17 500 000 lei;
- cifra de afaceri netă: 35 000 000 lei;
- numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

precum și **entitățile de interes public** întocmesc situații financiare anuale care cuprind:

- bilanț (cod 10);
- cont de profit și pierdere (cod 20);
- situația modificărilor capitalului propriu;
- situația fluxurilor de trezorerie;
- notele explicative la situațiile financiare anuale.

Acestea vor fi însoțite de formularul „Date informative” (cod 30) și formularul „Situația activelor imobilizate” (cod 40).

În vederea depunerii situațiilor financiare anuale în format hârtie și în format electronic sau numai în formă electronică, având atașată o semnătură electronică extinsă, societățile menționate la pct. 2.10 folosesc programul de asistență pus la dispoziție gratuit de către Ministerul Finanțelor Publice pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin care se generează un fișier de tip PDF, având atașat un fișier xml, care conține datele de identificare a societății, precum și un fișier cu extensia zip.

Instituțiile publice întocmesc situații financiare trimestriale și anuale care se compun din:

- bilanț;
- cont de execuție bugetară;
- anexe.

Exercițiul financiar începe, în România, la 1 ianuarie și se încheie la 31 decembrie, cu excepția primului an de activitate, când acesta începe la data înființării, respectiv a înmatriculării.

La propunerea Ministerului Finanțelor Publice, Guvernul poate aproba ca exercițiul financiar să înceapă și să se încheie și la alte date.

Situațiile financiare sunt elaborate de regulă, pornindu-se de la prezumția că întreprinderea își va continua activitatea și în viitorul previzibil și că ea nu are intenția și nici nevoia de a-și lichida sau de a-și reduce în mod semnificativ activitatea. Atunci când conducerea apreciază prezumția continuității activității sunt luate în considerare toate informațiile disponibile pentru viitorul previzibil care trebuie să fie de cel puțin 12 luni de la data bilanțului, fără a fi limitat însă, la această perioadă.

Atunci când întreprinderea a avut o activitate profitabilă în trecut și acces ușor la resursele financiare se consideră că prezumția continuității activității este adecvată și nu este necesară o analiză detaliată. În alte cazuri conducerea poate fi nevoită să ia în considerare o gamă largă de factori care afectează profitabilitatea curentă și anticipată, graficele de rambursare a datoriilor și sursele potențiale de refinanțare și abia după aceea poate să se pronunțe dacă prezumția continuității activității este adecvată.

Atunci când situațiile financiare nu sunt întocmite pe baza continuității activității acest fapt trebuie menționat împreună cu baza pe care sunt întocmite situațiile financiare. Conducerea întreprinderii trebuie să arate motivul pentru care aceasta nu-și va mai putea continua activitatea.

Situațiile financiare anuale se întocmesc conform contabilității de angajamente. Potrivit contabilității de angajamente tranzacțiile și evenimentele sunt recunoscute atunci când apar și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentele acestuia sunt încasate sau plătite. Ele sunt înregistrate în contabilitate și sunt raportate în situațiile financiare ale perioadelor la care se referă. Cheltuielile sunt recunoscute în Contul de profit și pierdere pe baza unor asocieri directe între costuri și venituri.

În situațiile financiare trebuie prezentate informațiile numerice și pentru perioada precedentă astfel încât perioada curentă să poată fi înțeleasă mai bine. Atunci când prezentarea sau clasificarea elementelor din situațiile financiare se modifică sumele comparative trebuie reclasificate, cu excepția cazului în care acest lucru este imposibil de realizat, situație în care se va prezenta motivul nereclasificării și natura modificărilor care ar fi trebuit făcute dacă valorile ar fi fost reclasificate.

Modul de prezentare și clasificare a elementelor în situațiile financiare trebuie menținut de la o perioadă la alta. Excepția o constituie cazul când schimbarea semnificativă în natura activității întreprinderii sau analiza prezentării situațiilor financiare demonstrează că schimbarea va avea ca rezultat o prezentare mai adecvată a evenimentelor și tranzacțiilor.

Fiecare element semnificativ trebuie prezentat separat în situațiile financiare. Valorile nesemnificative trebuie cumulate cu valorile de natură sau funcție similară și nu trebuie prezentate separat. Se consideră că informația este semnificativă atunci când neprezentarea sa ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare. Pragul de semnificație depinde atât de mărimea cât și de natura elementului judecat în circumstanțele particulare ale omisiunii sale. În funcție de circumstanțe fie natura, fie mărimea elementului ar putea fi factorul determinant.

Activele și datoriile, precum și venituri și cheltuielile nu trebuie compensate.

Este important ca utilizatorii să poată distinge informațiile care reprezintă componente ale situațiilor financiare. De aceea, fiecare componentă a situațiilor financiare trebuie în mod clar identificată. Pentru identificare ea va trebui să conțină:

- denumirea întreprinderii raportoare sau alte mijloace de identificare;
- dacă situațiile financiare se referă la întreprinderea individuală sau la un grup de întreprinderi;
- data bilanțului sau perioada acoperită de situațiile financiare, în funcție de componenta respectivă a situațiilor financiare;
- moneda de raportare și nivelul de precizie utilizat în prezentarea cifrelor din situațiile financiare. Se știe că situațiile financiare sunt deseori mai ușor de înțeles prin prezentarea informațiilor în mii sau milioane de unități ale monedei de raportare, cu respectarea condiției ca informațiile relevante să nu fie pierdute.

În România contabilitatea se ține în limba română și în monedă națională. Pentru necesități proprii de informare persoanele juridice – cu excepția instituțiilor publice – pot opta pentru întocmirea situațiilor financiare și într-o monedă stabilă.

Utilitatea situațiilor financiare poate fi afectată atunci când ele nu sunt puse la dispoziția utilizatorilor într-o perioadă rezonabilă de timp.

Pentru ca informațiile financiare să fie utile, ele trebuie să fie relevante și să reprezinte exact ceea ce își propun să reprezinte.

Utilitatea informațiilor financiare este amplificată dacă acestea sunt **comparabile, verificabile, oportune și inteligibile.**

Caracteristicile calitative fundamentale sunt **relevanța și reprezentarea exactă.**

Relevanță

Informațiile financiare relevante sunt cele care au capacitatea de a ajuta utilizatorii de informații în luarea deciziilor. Informațiile financiare au capacitatea de a ajuta utilizatorii de informații în luarea unor decizii dacă au valoare predictivă, valoare de confirmare sau ambele. Informațiile financiare au valoare predictivă dacă pot fi utilizate ca intrări în procesele aplicate de utilizatori pentru a previziona rezultate viitoare. Pentru a avea valoare predictivă informațiile financiare nu trebuie să reprezinte o previziune sau o prognoză. Informațiile financiare cu valoare predictivă sunt folosite de utilizatori pentru realizarea propriilor predicții. Valoarea predictivă și valoarea de confirmare

a informațiilor financiare sunt în strânsă legătură. Informațiile care au valoare predictivă au adesea și valoare de confirmare. Valoarea predictivă nu este echivalentă cu predictibilitatea și persistența în context statistic. Informațiile au valoare predictivă dacă pot fi utilizate pentru a realiza previziuni cu privire la posibilele rezultate ale unor evenimente trecute sau prezente. **Prag de semnificație** Pragul de semnificație este **un aspect al relevanței specific unei entități bazat** pe natura sau mărimea sau pe ambele a elementelor la care se referă informațiile raportate de entitate. In **consecință, prezentele reglementări nu specifică** un nivel cantitativ pentru pragul de semnificație și nu predetermină ce ar putea fi semnificativ într-o anumită situație.

Reprezentare exactă

Situațiile financiare anuale descriu fenomenele economice în cuvinte și cifre. Pentru a fi o reprezentare **exactă**, o descriere trebuie să fie **completă, neutră și fără erori**. O descriere completă include toate informațiile necesare pentru ca un utilizator să, înțeleagă fenomenul descris, inclusiv explicațiile necesare. Pentru unele elemente o descriere completă poate să impună explicații privind faptele semnificative referitoare la calitatea și natura elementelor, factorilor și instanțelor care ar putea să le afecteze calitatea și natura, și procesul utilizat pentru a determina descrierile numerice.

O descriere neutră este cea care nu suportă influențe în selecția și prezentarea informațiilor financiare. O descriere neutră nu este denaturată, ponderată, accentuată, neaccentuată sau manipulată în alt fel pentru a crește probabilitatea ca informațiile financiare să fie primite favorabil sau nefavorabil de către utilizatori.

Informații neutre nu înseamnă informații fără scop sau fără influență asupra comportamentului acestora. Informațiile financiare relevante sunt, prin definiție, cele care au capacitatea de a genera o diferență în deciziile luate de utilizatori. Reprezentarea fără erori înseamnă că nu există erori sau omisiuni în descrierea fenomenelor, iar procesul utilizat pentru a genera informațiile raportate a fost selectat și aplicat fără erori.

Comparabilitatea, verificabilitatea, oportunitatea și inteligibilitatea sunt caracteristici calitative care amplifică utilitatea informațiilor relevante și reprezentate exact.

Comparabilitatea este acea calitate a informației oferite de situațiile financiare care asigură posibilitatea comparării în timp în vederea identificării tendințelor în poziția financiară și performanțele întreprinderii. Ea se referă și la posibilitatea de a compara situațiile financiare ale diverselor întreprinderi pentru a le evalua poziția financiară, performanțele și modificările poziției financiare. *Consecvența, deși este legată de comparabilitate, nu este identică cu aceasta.* Consecvența se referă la utilizarea acelorași metode pentru aceleași elemente, fie de la o perioadă la alta în cadrul unei entități raportare, fie într-o singură perioadă pentru entități diferite. Comparabilitatea este scopul; consecvența ajută la atingerea acestui scop.

Verificabilitatea ajută în a asigura utilizatorii că informațiile reprezintă exact fenomenele economice pe care își propun să le reprezinte. Prin verificabilitate se înțelege că diferiți observatori independenți și în cunoștință de cauză ar putea ajunge la un consens cu privire la faptul că o anumită descriere este o reprezentare exactă.

Verificarea poate fi directă sau indirectă. Verificarea directă se referă la verificarea unei valori sau a altor reprezentări prin observare directă, de exemplu, prin numărarea banilor. Verificarea indirectă se referă la verificarea intrărilor pentru un model, o formulă sau o altă tehnică și la recalcularea rezultatelor prin utilizarea aceleiași metodologii.

Oportunitatea înseamnă că informațiile sunt disponibile factorilor decizionali pentru ca aceștia să ia decizii în timp util. În general, cu cât sunt mai vechi informațiile, cu atât sunt mai puțin utile. Totuși, unele informații pot să rămână oportune mult timp după sfârșitul perioadei de raportare deoarece, de exemplu, unii utilizatori ar putea fi nevoiți să identifice și să aprecieze tendințele. Oportunitatea nu face parte din relevanță în același sens ca valoarea predictivă și valoarea de confirmare. Oportunitatea este importantă, dar nu este la fel de esențială ca relevanța și reprezentarea exactă. Informațiile oportune sunt utile numai dacă sunt relevante și reprezentate exact.

Inteligibilitatea reprezintă calitatea pe care trebuie să o aibă informațiile furnizate de situațiile financiare de a putea fi ușor înțelese de către acei utilizatori care dispun de cunoștințe suficiente privind desfășurarea afacerilor și a activităților economice, de noțiuni de contabilitate și au dorința de a studia informațiile prezentate cu diligențele cuvenite. Totuși informațiile relevante în luarea deciziilor economice nu pot fi excluse din situațiile financiare doar pe motivul că ar putea fi prea dificil de înțeles de către anumiți utilizatori.

Pentru a ajunge de la informația conținută în sistemul de conturi unde tranzacțiile au fost reflectate pe baza documentelor justificative la informațiile conținute în situațiile financiare care să aibă toate caracteristicile calitative prezentate mai sus sunt necesare o serie de lucrări contabile de închidere a exercițiului financiar.

6.2. LUCRĂRILE CONTABILE DE ÎNCHIDERE A EXERCITIULUI FINANCIAR

Aceste lucrări contabile de închidere a exercițiului sunt cunoscute și sub numele de lucrări preliminare și sunt alcătuite din:

- ◆ Întocmirea bilanței de verificare primară (adică a bilanței de verificare a conturilor înainte de inventariere);
- ◆ Inventarierea generală a patrimoniului;
- ◆ Contabilizarea operațiilor de regularizare privind:
 - diferențele de inventar;
 - amortizările;
 - provizioanele pentru deprecieri;
 - provizioanele pentru riscuri și cheltuieli;

- delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor;
- variația stocurilor.
- ◆ Determinarea rezultatului contabil;
- ◆ Determinarea profitului impozabil, a impozitului pe profit și contabilizarea acestuia; repartizarea profitului;
- ◆ Întocmirea bilanței de verificare finală;
- ◆ Închiderea conturilor de activ și a conturilor de pasiv.

6.2.1. Întocmirea bilanței de verificare primară

Balanța de verificare primară elaborată în vederea redactării situațiilor financiare anuale cuprinde datele sistematizate și prelucrate în conturile registrului sistematic - Cartea mare. Sistematizarea privește toate operațiunile contabilizate, accesibile cunoașterii prin documentarea primară obișnuită, analizate și prezentate sub formă de articole contabile în registrul cronologic. Cu acest prilej se descoperă și se înlătură erorile care au condus la știrbirea relațiilor de echilibru, la nivelul tuturor conturilor, între debitul și creditul acestora, precum și a egalităților valorice, între mărimile de aceeași natură, din conturile analitice și contul sintetic supraordinat. Într-o asemenea balanță de verificare conturile din clasa a 6-a "Conturi de cheltuieli" prezintă încă în soldurile lor cheltuielile făcute în cursul ultimei luni a exercițiului (pentru entitățile economico-sociale din România luna decembrie) și înregistrate conform documentelor justificative, iar conturile din clasa a 7-a „Conturi de venituri” prezintă încă în soldul lor creditor, veniturile înregistrate conform documentelor justificative aferente ultimei luni a exercițiului de referință.

6.2.2. Inventarierea generală a patrimoniului.

Balanța de verificare primară arată care a fost evoluția fiecărei categorii de valori în care a fost divizată materia contabilizată. Evoluția a fost stabilită pe baza documentației primare analizate. În măsura în care toate operațiunile generatoare de mișcări de valori, exprimabile în bani și toate schimbările în raporturile economico-juridice cu efecte pecuniare au fost consemnate în documente primare, iar acestea au fost în totalitate și corect prelucrate prin sistemul de conturi, reflectarea este conformă cu evoluția reală. De regulă, însă, între datele bilanței de verificare și mărimile corespunzătoare acestora în realitate, pot să apară nepotriviri. Sesizarea și determinarea lor se face prin coroborarea cu inventarul întocmit în urma inventarierii generale. În afara funcției de mai sus, prin inventar se completează cunoașterea unor aspecte ale mișcărilor de valori greu de sesizat altfel, ca de pildă: nivelul producției nefinite, pierderile în greutate la unele materiale și mărfuri datorită uscării, evaporării etc.

Inventarierea și inventarul general se înscriu, așadar, ca lucrare și respectiv produsul unei lucrări premergătoare întocmirii bilanțului. Inventarierea patrimoniului se poate efectua atât de salariații proprii, cât și de persoane fizice sau juridice abilitate, pe bază de contracte de prestări de servicii încheiate. Evaluarea elementelor de activ și pasiv constatate și descrise în listele de inventariere se face atât la valoarea de intrare, cât și la valoarea de inventar. Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența tehnic-operativă (fișe de magazie) și din contabilitate. Pentru stabilirea lipsurilor și a plusurilor de valori materiale constatate cu ocazia inventarierii, se întocmesc "Listele de inventariere" prin preluarea din Listele de inventariere (variante simplificată) – figura nr.8.

Figura nr. 8 Lista de inventariere (variante simplificată)

Unitatea		LISTA DE INVENTARIERE							Gestiunea				Pagina 1	
Magazia 1									Data...31.12.200N.....					
Nr. crt.	Denumirea bunurilor inventariate	Codul sau numărul de inventar	U.M.	CANTITĂȚI				PREȚUL UNITAR	VALOAREA CONTABILĂ			Valoarea de inventar	DEPRECIEREA	
				Stocuri		Diferențe			Valoarea	Diferențe			Valoarea	Motivul (cod)
				Faptice	Scriptice	Plus	Minus			Plus	Minus			
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1.	Cherestea fag aburită	2011	buc	900	901	-	1	1400000	1260000000	-	1400000	1250000000	10000000	
Numele și prenumele			Comisia de inventariere					Gestionar (responsabil mijloace fixe)			Contabilitate			
			Ionescu Ion		Radu Vasile		Nicolae Nicu		Popescu Gheorghe			Iulia Avram		
Semnătura		ss	ss	ss	ss					ss				

Pentru elementele patrimoniale la care s-au constatat deprecieri se întocmesc liste de inventariere distincte, iar pe baza acestora comisia de inventariere face propuneri privind constituirea provizioanelor pentru deprecieri sau de

înregistrare a unor amortizări suplimentare, în cazul unor deprecieri ireversibile, ce se referă la imobilizări. Pe baza listelor de inventar și a procesului verbal se fac consemnări în Registrul-inventar.

Acesta este un document contabil obligatoriu de înregistrare anuală și de grupare a rezultatelor inventarierii patrimoniului.

Rezultatele inventarierii trebuie înregistrate atât în evidența tehnic-operativă cât și în contabilitate în termen de cel mult 5 zile de la data terminării operațiunilor de inventariere.

6.2.3. Contabilizarea operațiilor de regularizare

Această lucrare premergătoare întocmirii situațiilor financiare anuale se referă la consemnarea sub formă de articole în Registrul-jurnal, a operațiunilor de regularizare privind:

- diferențele de inventar;
- amortizările excepționale;
- provizioanele pentru deprecieri;
- provizioanele pentru riscuri și cheltuieli;
- diferențele de curs valutar;
- delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor;
- înregistrarea variației stocurilor în condițiile aplicării inventarului intermitent.

Principalele legături de corespondență privind contabilizarea diferențelor de inventar sunt următoarele:

%		=	131	-	Valoarea justă
20(xx)				Valoarea justă	
21(xx)				Valoarea justă	
23(xx)				Valoarea justă	
26(xx)				Valoarea justă	
<i>Înregistrarea plusurilor de imobilizări</i>					
%		=	6(xxx)	-	Valoarea justă
30(xx)				Valoarea justă	
35(x)				Valoarea justă	
36(x)				Valoarea justă	
37(x)				Valoarea justă	
38(x)				Valoarea justă	
<i>Înregistrarea plusurilor de stocuri (altele decât producția stocată): stocuri de materii și materiale; materiale de natura obiectelor de inventar, stocuri aflate la terți, animale, mărfuri, ambalaje</i>					
%		=	711	-	Valoarea justă
33(x)				Valoarea justă	
34(x)				Valoarea justă	
<i>Înregistrarea plusurilor de stocuri privind produsele și producția în curs de execuție</i>					
50x		=	664	Valoarea justă	Valoarea justă
<i>Înregistrarea plusurilor de valori mobiliare de plasament</i>					
531		=	758	Suma constatată în plus	Suma constatată în plus
<i>Înregistrarea plusurilor constatate la inventarierea casieriei, la societățile cu capital privat</i>					
%		=	20(x)	-	Valoarea contabilă
28(xx)			21(xx)	Partea amortizată	Valoarea contabilă
6583			23(xx)	Valoarea rămasă	Valoarea contabilă
			26(xx)		Valoarea contabilă
<i>Înregistrarea minusurilor de inventar neimputabile de natura activelor imobilizate</i>					
6(xx)		=	%	Valoarea de înregistrare	
			30(xx)		
			35(x)		Valoarea de înregistrare
			36(x)		
			37(x)		
			38(x)		
<i>Înregistrarea minusurilor de inventar neimputabile constatate la stocuri (altele decât producția stocată)</i>					
711		=	%	Valoarea de înregistrare	
			33(x)		Valoarea de înregistrare
			34(x)		

<i>Înregistrarea minusurilor de inventar neimputabile la produsele și producția în curs de execuție</i>				
664	=	50x	Valoarea de înregistrare	Valoarea de înregistrare
<i>Înregistrarea minusurilor neimputabile de valori mobiliare de plasament</i>				
658	=	531	Suma consta-tată în minus	Suma consta-tată în minus
<i>Înregistrarea minusurilor neimputabile la inventarierea casieriei la societățile comerciale cu capital privat</i>				

Înregistrarea minusurilor de bunuri de inventar imputabile sunt similare cu cele efectuate în cazul minusurilor neimputabile completate cu înregistrarea valorii imputate care presupune următoarea corespondență:

461	=	%	Suma imputată	-
sau		758		Valoarea de înlocuire
4282		4427		TVA aferentă
<i>Înregistrat imputarea sumei privind bunurile de inventar constatate lipsă</i>				

Cu ocazia inventarierii generale a patrimoniului se poate constata că valoarea de inventar a unor imobilizări este mai mică decât valoarea rămasă de amortizat, iar diferența este apreciată ca fiind rezultatul unei deprecieri ireversibile și atunci ea se înregistrează în debitul contului 6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” în corespondență cu creditul contului corespunzător din grupa 28 “Amortizări privind imobilizările”.

Dacă deprecierea sunt posibil reversibile iar acestea sunt superioare provizionului constituit (soldul creditor al conturilor de provizioane pentru deprecieri) atunci se constituie un provizion suplimentar. În cazul în care deprecierea constatată pe baza inventarului este inferioară provizionului constituit, acesta se diminuează în mod corespunzător.

Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli se constituie pentru finanțarea acelor cheltuieli și pierderi a căror realizare sau plată este incertă ori pentru cheltuielile care devin exigibile în perioadele următoare. La închiderea exercițiului provizioanele ce trebuie constituite efectiv se înregistrează în debitul contului de cheltuieli în corespondență cu creditul contului 151 “Provizioane pentru riscuri și cheltuieli”.

Pentru creanțele și datoriile exprimate în valută se pune problema înregistrării diferențelor de curs valutar, apărute între momentul înregistrării creanței sau datoriei și momentul închiderii exercițiului. Pentru creanțele în valută, diferența nefavorabilă apare ca urmare a scăderii cursului valutar, iar pentru datoriile în valută, diferența nefavorabilă apare ca urmare a creșterii cursului valutar și sunt recunoscute ca și cheltuieli și înregistrate în debitul contului 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”. Diferențele favorabile de curs valutar apărute ca urmare a creșterii cursului valutar al creanțelor în valută și respectiv a scăderii cursului valutar pentru datoriile exprimate în valută sunt recunoscute ca venituri din diferențe de curs valutar și înregistrate în creditul contului 765 „Venituri din diferențe de curs valutar”.

Pentru stabilirea corectă a rezultatelor exercițiului este necesară delimitarea pe perioade de gestiune a veniturilor și cheltuielilor preluând din sarcina exercițiului curent cheltuielile care vor genera efecte în perioadele următoare, așteptând pentru a le încorpora în cheltuielile acelei perioade. Servește acestui scop contul 471 “Cheltuieli înregistrate în avans”. Sunt asemenea cheltuieli cele care privesc: reparațiile capitale neprevizibile, chiriile, abonamentele și altele asemenea.

Contul 472 “Venituri înregistrate în avans” consemnează veniturile anticipate și veniturile de realizat (cum sunt încasările din chirii, din abonamente, asigurări etc.) aferente perioadelor sau exercițiilor următoare.

Contabilizarea operațiunilor privind variația stocurilor se referă la acele societăți comerciale în care se aplică metoda inventarului intermitent și care presupune ca la finele fiecărei luni, și deci și la finele lunii decembrie, să se scadă din conturile de cheltuieli unde au fost consemnate stocurile pe măsură ce s-au efectuat aprovizionările, contravaloarea stocurilor neconsumate în procesul de producție. Evaluarea acestora se poate face utilizând una din metodele: identificarea specifică, metoda costului mediu ponderat, metoda FIFO sau LIFO.

6.2.4. Determinarea rezultatului contabil

Pentru a stabili rezultatul exercițiului se procedează la închiderea conturilor de cheltuieli ale perioadei curente prin preluarea acestora în debitul contului 121 “Profit și pierdere” precum și închiderea conturilor de venituri ale perioadei curente prin preluarea soldurilor creditoare în creditul contului de rezultate finale 121 “Profit și pierdere”.

6.2.5. Determinarea impozitului pe profit, repartizarea profitului și contabilizarea acestor operațiuni

Între profitul contabil și profitul impozabil folosit ca bază pentru determinarea impozitului pe profit pot să apară diferențe semnificative.

Contul de profit și pierdere este instrumentul de raportare a rezultatului financiar, iar acesta este legătura contabilității cu fiscalitatea, materialul pentru calculul rezultatului fiscal. Pentru asigurarea conformității în realizarea și prezentarea rezultatului contabil se impune aplicarea cu rigoare a regulilor și principiilor contabile, înregistrând evenimentele atunci când tranzacțiile se produc și recunoscând pe o bază prudentă veniturile și cheltuielile atunci când sunt îndeplinite criteriile stabilite prin normele contabile. Veniturile și cheltuielile recunoscute și evaluate în contabilitate servesc drept bază pentru determinarea rezultatului contabil și al celui fiscal. În conformitate cu legislația fiscală, respectiv Codul fiscal, rezultatul fiscal – definit drept profitul impozabil sau pierderea fiscală – constituie una din sursele exigibile datorate de entități și se determină prin corectarea rezultatului contabil cu diferențele provenite din divergențele dintre contabilitate și fiscalitate privind recunoașterea și evaluarea cheltuielilor și veniturilor prin aplicarea unor reguli fiscale.

În contul de profit și pierdere, document contabil de sinteză, veniturile și cheltuielile sunt prezentate după natura lor, respectiv venituri din exploatare, cheltuieli de exploatare și venituri financiare, cheltuieli financiare. Pentru fiecare categorie de venituri și cheltuieli sunt prezentate în contul de profit și pierdere rezultatele aferente acestora. Astfel, acesta reflectă informații despre **rezultatul din exploatare**, ca diferență între veniturile din exploatare și cheltuielile de aceeași natură; **rezultatul financiar** ca diferență între veniturile și cheltuielile financiare. Rezultatul din exploatare, cumulat cu rezultatul financiar, formează **rezultatul brut al exercițiului**. După scăderea impozitului pe profit, calculat conform regulilor fiscale, se obține **rezultatul net al exercițiului**. Acesta este cunoscut ca rezultat contabil și urmează a fi corectat așa cum prevăd regulile fiscale pentru a obține **rezultatul fiscal**, care este aproape întotdeauna **diferit de rezultatul contabil**.

Dintre cele două categorii de activități reflectate în rezultatele menționate, rezultatul din exploatare este cel mai relevant pentru utilizatorii de informații. Acesta este, adesea, *mult mai important pentru investitori decât rezultatul net și este privit ca un indicator care arată cât de bine gestionează conducerea afacerea respectivă*, pentru că include principalele venituri, câștiguri, cheltuieli și pierderi asociate cu activitatea de bază a entității. Rezultatele contabile menționate pot îmbrăca forma de profit sau pierdere, un deficit contabil fiind o contraperformanță pe care entitatea trebuie să o corecteze cât mai repede posibil, pentru a nu influența în mod negativ activitatea viitoare a entității, fiind pusă în joc însăși existența ei. Nu la fel stau lucrurile în cazul unui deficit fiscal, care, datorită posibilității de reportare, constituie de fapt un avantaj care va fi folosit de firmă în funcție de posibilitățile oferite de legislație.

Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal din care se scad veniturile neimpozabile și se adăugă cheltuielile nedeductibile.

Analizând însă din punctul de vedere al recunoașterii în raport cu determinarea impozitului pe profit, putem să afirmăm că veniturile se împart în venituri impozabile și venituri neimpozabile. **Veniturile impozabile** sunt acele venituri realizate de entitate din orice sursă, precum și alte elemente similare veniturilor care sunt înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile aplicabile și care se iau în calcul atât la determinarea rezultatului contabil, cât și al celui fiscal. **Veniturile neimpozabile** sunt veniturile care nu se iau în calcul la determinarea rezultatului fiscal și a impozitului pe profit aferent în cazul în care există profit impozabil. Cu alte cuvinte, sunt venituri *scutite de impozitare*, deoarece acestea, de regulă, au mai fost supuse impozitării (de exemplu, dividendele primite de la o persoană juridică) sau provin din anularea unor cheltuieli pentru care nu s-a acordat deducere (de exemplu, venituri din anularea unor provizioane pentru care nu s-a acordat deducere).

La stabilirea profitului impozabil, Codul fiscal menționează că veniturile și cheltuielile care se iau în calcul sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile, dar și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor. În această urmă categorie sunt cuprinse elemente care în contabilitate nu au fost recunoscute ca venituri, de exemplu: rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, câștigurile legate de vânzarea sau anularea titlurilor de participare proprii dobândite/răscumpărate. În sfera veniturilor impozabile sunt cuprinse majoritatea veniturilor, iar deducerile fiscale, respectiv veniturile neimpozabile, cuprind: dividendele primite de la o persoană juridică română; veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile, precum și veniturile din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere pentru care nu s-a acordat deducere; veniturile neimpozabile, prevăzute expres în acorduri și memorandumuri aprobate prin acte normative.

Conform principiului fundamental al fiscalității, între cheltuielile efectuate și veniturile realizate de o entitate există o **relație de cauzalitate, de dependență**, în sensul că orice cheltuială trebuie să fie aferentă unui venit sau venitului impozabil trebuie să fie generat de efectuarea unor cheltuieli. Mai mult decât în cazul veniturilor, între recunoașterea contabilă și fiscală a cheltuielilor există asimetrie. Dacă în contul de profit și pierdere, cheltuielile sunt delimitate ca și cheltuieli de exploatare și financiare, fiscalitatea clasifică cheltuielile, în funcție de implicarea lor în realizarea veniturilor, în: cheltuieli deductibile, cheltuieli nedeductibile și cheltuieli cu deductibilitate limitată. **Cheltuielile deductibile** sunt acele cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale. Pentru a fi deductibile în totalitate sau limitat, cheltuielile efectuate de o entitate economică trebuie să îndeplinească cumulativ o serie de condiții sau cerințe, cum ar fi: să fie aferente obiectului de activitate al entității; să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile; să fie efectuate în limitele admise de lege. **Cheltuielile nedeductibile** sunt “sanctiuni” pe care statul, prin politica sa fiscală, “le aplică entităților care înregistrează unele cheltuieli catalogate prin lege ca nefiind aferente veniturilor impozabile, prin nerecunoașterea deductibilității lor la determinarea rezultatului fiscal”. Printre cheltuielile pentru care nu se admite

deducerea se încadrează: a) cheltuielile cu impozitul pe profit datorat și impozitele pe profit sau pe venit plătite în străinătate; b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale; c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, cu excepția celor distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră; d) cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură; e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților; f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz; g) cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile; h) cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului; i) alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat; j) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte; k) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion; l) cheltuielile reprezentând valoarea deprecierilor mijloacelor fixe, în cazul în care, ca urmare a efectuării unei reevaluări, se înregistrează o descreștere a valorii acestora; m) alte cheltuieli stabilite prin Codul fiscal. **Cheltuielile cu deductibilitate limitată** sunt acele cheltuieli pentru care entitatea are drept parțial de deducere, iar în această categorie se încadrează: a) cheltuielile de protocol, pentru care relația de calcul pentru a stabili valoarea cheltuielilor de protocol deductibile este: $(\text{profit contabil} + \text{cheltuieli de protocol} + \text{cheltuielile cu impozitul pe profit}) \times 2\%$;

Calculul impozitului pe profit se face pe baza Declarației 101 “Declarația privind impozitul pe profit” care se depune la organele fiscale până la data menționată de acte normative în domeniu și reprezintă un proces laborios, anevoios și greu pentru profesionistul contabil care trebuie să urmărească cu precădere regulile fiscale care sunt într-o permanentă modificare (instabilitate legislativă). Se “uită” astfel de principiul fundamental al contabilității de imagine fidelă a activității și respectiv de principalii utilizatori ai informației fiscale. Rezultatul unei activități economice este tratat, așa cum am văzut, din două puncte de vedere: rezultat contabil și rezultat fiscal, primul constituind punctul de plecare în calculul celui de-al doilea.

Rezultatul contabil poate fi profit sau pierdere. În practică pot exista cazuri când deficitul contabil se poate transforma în profit fiscal și, ca urmare, să fie impozitată pierderea. Acest lucru înseamnă că, ori de câte ori suma pierderilor contabile și a reducerilor fiscale diminuate de suma elementelor nedeductibile dau o valoare mai mare ca zero, pierderea contabilă se transformă în profit fiscal și ia naștere datoria față de buget. În cazul în care reducerile fiscale sunt mult superioare elementelor nedeductibile cumulate cu profitul contabil, se poate întâlni cazul în care profitul contabil se transformă în deficit fiscal.

Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

În situația lichidării/dizolvării unui contribuabil, pentru determinarea profitului impozabil se ia în calcul și profitul rezultat din lichidarea patrimoniului acestuia.

Plecând de la profitul contabil, adică de la profitul rezultat după închiderea conturilor din clasa 6 “Conturi de cheltuieli” și clasa 7 “Conturi de venituri” în care avem reflectate cheltuielile și veniturile perioadei trebuie să se ajungă la “profitul impozabil” folosit ca bază în determinarea “impozitului pe profit”.

La “profitul impozabil” se poate ajunge în baza uneia din relațiile:

Profit impozabil	=	Profit contabil	+	Cheltuieli cu impozitul pe profit	-	Veniturile neimpozabile	-	Deducerile fiscale	+	Cheltuieli nedeductibile	-	Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți
sau												
Profit impozabil	=	Total venituri	-	Total cheltuieli	-	Venituri neimpozabile	-	Deducerile fiscale	-	Cheltuieli nedeductibile	-	Pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți

Impozitul pe profit se determină prin aplicarea, asupra profitului impozabil a unei cote de impozit. Cota de impozit pe profit este unică de 16%.

Calculul se face pe baza sumelor cumulate de la începutul anului.

Repartizarea profitului și contabilizarea acestuia

Societățile comerciale pot repartiza profitul pentru:

- ◆ constituirea de rezerve legale;
- ◆ acoperirea pierderilor fiscale din anii precedenți. Aceste două alocări se fac din profitul brut.

Pe seama profitului net se fac repartizările pentru:

- ◆ participarea salariaților la profit;
- ◆ constituirea de rezerve, altele decât rezervele legale;
- ◆ dividende de plată.

În situația în care societatea comercială înregistrează în exercițiul financiar ce se încheie pierderi, acestea se reportează, atunci când nu există riscul încetării activității, în anii următori, pentru a fi acoperite din profiturile ce se vor realiza atunci.

6.2.6. Balanța de verificare finală.

Din jurnal mișcările reflectate, după ce a avut loc întocmirea balanței de verificare primare, se sistematizează în Cartea mare în partida deschisă fiecărui cont. Pe baza datelor Cărții mari se întocmește balanța de verificare finală. Modelul de balanță de verificare trebuie să conțină cel puțin soldurile de la începutul anului, rulajul conturilor în cursul exercițiului și soldul final.

6.2.7 Închiderea conturilor de activ și a conturilor de pasiv.

Pentru a marca închiderea exercițiului în registrul cronologic (Registrul-jurnal) se formulează fie două articole contabile compuse, fie un articol contabil complex sau mixt.

În prima variantă este nevoie și de intervenția contului 892 “Bilanț de închidere”, care va primi în debit soldul final debitor al conturilor din mulțimea conturilor de bilanț rămase încă nesoldate până în acest moment, iar în credit soldul final creditor al conturilor încă nesoldate până în acest moment.

În cea de a doua variantă, aceea a formulării unui articol mixt, corespondența se va stabili între debitul conturilor cu solduri creditoare (conturi de pasiv) și creditul conturilor cu solduri debitoare (conturi de activ).

6.3. REDACTAREA CONTURILOR ANUALE

Sistematizarea datelor privind situația financiară, profitabilitatea se face urmând un proces de agregare astfel încât să se obțină o imagine fidelă, clară și completă asupra celor de mai sus. Structurile poartă denumiri specifice de: *Bilanț și Cont de profit și pierdere*.

O componentă separată a situațiilor financiare este cea cunoscută sub numele de *Situația modificărilor capitalului propriu*. Este vorba despre modificări între două date ale bilanțului reflectând creșterea sau reducerea activului net sau a averii în cursul perioadei. La ea se poate ajunge prin preluarea și prelucrarea datelor din conturile de capitaluri.

La componenta *Situația fluxurilor de trezorerie* se poate ajunge fie pe calea preluării datelor din conturile care reflectă fluxurile de trezorerie, fie prin prelucrarea datelor din Bilanț și din Contul de profit și pierdere.

6.3.1. Elaborarea bilanțului

Trecerea de la situația oglindită de soldurile conturilor din sistemul de calcul contabil digrafic – așa cum se prezintă aceasta în balanțele sintetice și balanțele analitice finale, la aceeași situație reflectată prin bilanț, nu înseamnă o simplă transcriere, ci reprezintă o continuare a procesului de sintetizare și de rafinare a reflectării. Ca urmare, bilanțul se prezintă ca un sistem agregat de indicatori, în evaluarea cărora sunt respectate anumite principii explicabile prin rolul stabilit acestui calcul de sinteză în procesul de cunoaștere.

Și în România, alinierea la normele comunitare a generalizat principiul evaluării substanței de bilanț la valoarea de intrare pusă de acord cu datele inventarului, rectificată nu numai cu deprecierile ireversibile, dar și cu deprecierile reversibile. Între mărimile înscrise în bilanț întâlnim atât raporturi de complementaritate, cât și raporturi de ordinare. Primul tip de raporturi se creează între indicatorii situați pe aceeași treaptă a procesului de sintetizare, pe când, cel de al doilea se realizează între indicatorii situați pe trepte diferite de sintetizare.

Procesul prin care se ajunge de la soldurile conturilor la sistemul de indicatori din bilanț este divers. Unii indicatori sunt obținuți prin preluarea soldurilor unor conturi sintetice sau conturi analitice, alții prin agregarea acestor solduri. Îi vom numi pe aceștia *indicatori primari*.

În Bilanț sunt însă și indicatori care se obțin prin agregarea unor indicatori primari. Îi vom numi pe aceștia *indicatori derivați*.

În modelele de bilanț pentru agenții economici, majoritatea indicatorilor primari, se obțin în urma preluării sau prelucrării soldurilor conturilor sintetice.

Atunci când indicatorul primar din bilanț prezintă note specifice care nu sunt reținute de către conturile sintetice, ci numai de către conturile analitice, preluarea și prelucrarea se face pe baza acestora. Așa este cazul în modelul simplificat de Bilanț situația soldului contului 293 “Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor în curs”, în care o parte se regăsește în indicatorul „Imobilizări necorporale” și altă parte în indicatorul „Imobilizări corporale”.

Atunci când conținutul unui indicator primar din bilanț este identic cu cel al unui cont sintetic sau a unui cont analitic nu este necesară nici o prelucrare în afara contului. În bilanț se preia, sub formă de indicator primar, soldul contului. Așa este cazul indicatorilor primari “Cheltuieli înregistrate în avans” (cont 471), “Provizioane pentru riscuri și cheltuieli” (cont 151), “Prime de capital” (cont 104), “Rezerve din reevaluare” (cont 105), “Rezerve” (cont 106), “Rezultatul reportat” (cont 117), „Rezultatul exercițiului financiar” (cont 121), “Repartizarea profitului” (cont 129), “Subvenții pentru investiții” (cont 131), „Venituri înregistrate în avans” (cont 472).

Când sfera de cuprindere a unui indicator primar din bilanț este mai largă decât sfera unui singur cont (sintetic sau analitic), indicatorul se obține prin însumarea algebrică a soldurilor conturilor care acoperă acest conținut, astfel încât să se ajungă la valoarea netă a elementului de activ sau pasiv respectiv. Așa de pildă, indicatorul primar “Stocuri”

din Bilanțul (simplificat) al agenților economici se obține prin agregarea soldurilor conturilor: 301 „Materii prime” + 302 „Materiale consumabile” + 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar” ± 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale” + 331 „Produse în curs de execuție” + 332 „Lucrări și servicii în curs de execuție” + 341 „Semifabricate” + 345 „Produse finite” + 346 „Produse reziduale” ± 348 „Diferențe de preț la produse” + 351 „Materii și materiale aflate la terți” + 354 „Produse aflate la terți” + 356 „Animale aflate la terți” + 357 „Mărfuri aflate la terți” + 358 „Ambalaje aflate la terți” + 361 „Animale și păsări” ± 368 „Diferențe de preț la animale și păsări” + 371 „Mărfuri” ± 378 „Diferențe de preț la mărfuri” + 381 „Ambalaje” ± 388 „Diferențe de preț la ambalaje” – 391 „Provizioane pentru deprecierea materiilor prime” – 392 „Provizioane pentru deprecierea materialelor” – 393 „Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție” – 394 „Provizioane pentru deprecierea produselor” – 395 „Provizioane pentru deprecierea stocurilor aflate la terți” – 369 „Provizioane pentru deprecierea animalelor” – 397 „Provizioane pentru deprecierea mărfurilor” – 398 „Provizioane pentru deprecierea ambalajelor” + 4091 „Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor” - 4428 „TVA neexigibilă” (de natura taxei colectate).

Atunci când procesul de rafinare a reflectării o solicită, în vederea ajungerii la valoarea netă în stabilirea mărimii unor indicatori primari se conjugă așa cum deja am văzut prelucrarea soldurilor conturilor din aceeași serie, cu soldul conturilor din seria opusă.

Indicatorii derivați se obțin prin agregarea unor indicatori deja determinați. În modelul Bilanțului simplificat pentru agenții economici putem întâlni pentru o anumită parte a substanței de activ și de pasiv, indicatori derivați la care s-a ajuns printr-o continuare a procesului de agregare. De exemplu, indicatorul de activ „Active imobilizate” se obține prin agregarea indicatorilor derivați : I „Imobilizări necorporale” + II „Imobilizări corporale” + III „Imobilizări financiare”.

Indicatorul derivat „Active circulante” se obține prin agregarea a patru indicatori derivați și anume: I „Stocuri” + II „Creanțe” + III „Investiții financiare pe termen scurt” + IV „Casa și conturi la bănci”.

La unii indicatori derivați se poate ajunge prin agregarea unor indicatori derivați având natura substanței de activ cu indicatori derivați având natura unei substanțe de pasiv. Astfel, indicatorul F „Total active minus datorii curente” se obține prin agregarea indicatorilor: A „Active imobilizate” + E „Active circulante nete respectiv, datorii curente nete” – ct. 472 „Venituri înregistrate în avans”.

Bilanțul prezintă nivelul sistemului de indicatori în două momente, apreciate ca fiind reprezentative pentru cunoașterea evoluției poziției financiare a organismului cercetat, momentul de la începutul anului și momentul de la finele exercițiului. Pentru începutul anului nivelurile indicatorilor se preiau din bilanțul încheiat pentru anul precedent. Dacă nu dispunem de un asemenea bilanț ori dacă au intervenit schimbări în structura ori conținutul indicatorilor, atunci nivelul acestora se determină prin preluarea și prelucrarea datelor din sistemul de conturi așa cum figurează acestea în balanța de verificare.

6.3.2. Elaborarea Contului de profit și pierdere

Această componentă a situațiilor financiare anuale se obține prin prelucrarea datelor pe care le conțin conturile din clasa 6 „Conturi de cheltuieli” și clasa 7 „Conturi de venituri” și care se referă la *cheltuielile*, respectiv *veniturile* cumulate de la începutul anului și colectate la sfârșitul fiecărei luni în cele două părți ale contului 121 „Profit și pierderi” (cheltuielile în debit, iar veniturile în credit).

El trebuie să furnizeze imaginea fidelă, clară și completă a rezultatului. În modelul simplificat, elaborat pentru persoanele juridice care prezintă situațiile financiare armonizate cu Directivele Europene, Contul de profit și pierdere prezintă o grupare a veniturilor și cheltuielilor pe feluri de activități (de exploatare, financiară și extraordinară), astfel încât în urma comparației la nivelul fiecărui palier să se poată stabili rezultatul din exploatare (profit ori pierdere); rezultatul financiar (profit ori pierdere); rezultatul curent al exercițiului (profit ori pierdere); rezultatul extraordinar (profit și pierdere); veniturile totale; cheltuielile totale; rezultatul brut al exercițiului (profit ori pierdere); impozitul pe profit; alte cheltuieli cu impozite care nu apar în elementele de mai sus și rezultatul net al exercițiului financiar (profit ori pierdere).

Pentru exercițiul precedent datele sunt preluate din Contul de profit și pierdere încheiat la 31 decembrie a anului precedent. Pentru exercițiul în curs aceste date sunt preluate și prelucrate din Balanța de verificare finală.

6.3.3. Situația fluxurilor de trezorerie

Această componentă este opțională pentru persoanele juridice care nu sunt încă obligate să aplice Standardele Internaționale de Contabilitate. Modelul elaborat de către normalizatorii români pentru acest tip de entități economico-sociale se prezintă astfel:

Situația fluxurilor de trezorerie – exemplu de prezentare

Denumirea indicatorului	Nr. rd.	exercițiul financiar	
		precedent	încheiat
A	B	1	2
Fluxuri de numerar din activități de exploatare:			
- încasări			
- plăți			
Fluxuri de numerar din activități de investiții:			
- încasări			

- plăți
 Fluxuri de numerar din activități de finanțare:
 - încasări
 - plăți
 Fluxul de numerar – total
 Numerar la începutul perioadei
 Numerar la sfârșitul perioadei

Modelul situației fluxurilor de trezorerie pentru persoanele juridice care conduc contabilitatea potrivit Standardelor Internaționale de Contabilitate este mai detaliat atunci când prezintă fluxurile de numerar din activitățile de exploatare, din activitățile de investiții și din activitățile de finanțare.

6.3.4. Situația modificărilor capitalului propriu

Pentru persoanele juridice care aplică Standardele Internaționale de Contabilitate este obligatorie elaborarea componentei cunoscute sub numele de situația modificărilor capitalului propriu.

Modelul acestei componente se prezintă astfel:

*Situația modificărilor capitalului propriu
 la data de 31 decembrie..... –exemplu*

Semnificația coloanelor din tabelul de mai jos este următoarea:

A – Total, din care

B – prin transfer

- mii lei –

Element al capitalului propriu	Sold la 1 ianuarie	Creșteri		Reduceri		Sold la 31 decembrie
		A	B	A	B	
0	1	2	3	4	5	6
Capital subscris						
Prime de capital						
Rezerve din reevaluare						
Rezerve legale						
Rezerve pentru acțiuni proprii						
Rezerve statutare sau contractuale						
Alte rezerve						
Rezerve din conversie						
Rezultatul reportat						
Profit nerepartizat						
Pierdere neacoperită						
Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29						
Sold creditor						
Sold debitor						
Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile						
Sold creditor						
Sold debitor						
Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor fundamentale						
Sold creditor						
Sold debitor						
Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare						
Rezultatul exercițiului financiar						
Sold creditor						
Sold debitor						

Pentru completarea lui servesc informațiile furnizate de conturile din clasa 1 „Conturi de capitaluri” a Planului de conturi general.

6.3.5. Politici contabile și note explicative

Conducerea fiecărei persoane juridice trebuie să stabilească un set de proceduri pentru toate operațiunile derulate pornind de la întocmirea documentelor justificative până la întocmirea situațiilor financiare anuale. Aceste proceduri trebuie elaborate având în vedere specificul activității de către specialiști în domeniul economic și tehnic

cunoscători ai activității desfășurate și ai strategiei adoptate de acea entitate. La elaborarea politicilor contabile trebuie respectate conceptele de bază ale contabilității, astfel încât să se asigure furnizarea unor informații relevante și credibile.

Componenta „Politici contabile și note explicative” conține și informații suplimentare, relevante pentru necesitățile utilizatorilor în ceea ce privește poziția financiară și rezultatele obținute. Fiecare element semnificativ al Bilanțului, Contului de profit și pierdere, Situației fluxurilor de trezorerie și a Situației modificărilor capitalului propriu trebuie să fie însoțit de o trimetere la nota care cuprinde informații legate de acel element semnificativ.

Se consideră că, ori de câte ori este necesar pentru buna lor înțelegere în notele explicative trebuie prezentate cu claritate și repetate informații cu privire la:

- numele întreprinderii care face raportarea;
- faptul că situațiile financiare sunt proprii întreprinderii și nu grupului;
- data la care s-au încheiat sau perioada la care se referă situațiile financiare;
- moneda în care sunt întocmite situațiile financiare;
- exprimarea cifrelor incluse în raportare (mii lei, milioane lei).

Notele explicative trebuie să prezinte politicile contabile adoptate de întreprindere pentru a determina valorile elementelor din bilanț, ale profitului sau pierderii aferente fiecărui exercițiu, ale fluxurilor de trezorerie și modificărilor capitalului propriu.

Normalizatorii din țara noastră ilustrează modul cum trebuie să arate aceste note explicative pentru un număr zece categorii de probleme și anume:

1. Active imobilizate
2. Provizioane pentru riscuri și cheltuieli
3. Repartizarea profitului
4. Analiza rezultatului din exploatare
5. Situația creanțelor și datoriilor
6. Principii, politici și metode contabile
7. Acțiuni și obligațiuni
8. Informații privind salariații, administratorii și directorii
9. Exemple de calcul și analiză a principalilor indicatori economico-financiar
10. Alte informații

Evident, aceste note explicative nu sunt limitative.

CAPITOLUL 7. TEHNICA CONTABILĂ

Totalitatea procedeeelor și mijloacelor folosite în practicarea științei contabilității alcătuiește tehnica contabilă. Documentația primară asupra operațiunilor contabilizate și documentele justificative ale înregistrărilor în contabilitate, registrele contabile și procedeele pentru rectificarea erorilor în contabilitate, metodele de tehnică contabilă sunt elementele structurale ale tehnicii contabile.

7.1. REGISTRELE CONTABILE

În urma prelucrărilor contabile a datelor și informațiilor conținute în documentele primare, se obțin noi date și informații care marchează fază cu fază întregul ciclu de prelucrare. Păstrarea datelor intermediare – acțiune normală în vederea controlului ulterior al calculelor în cazul prelucrărilor manuale – precum și a celor finale presupune crearea unui număr de documente derivate (jurnale, conturi sintetice, conturi analitice etc.). În urma raționalizării și tipizării acestora s-a ajuns la formularele de contabilitate.

Registrele contabile sunt colecții individualizate de documente contabile derivate (documente de evidență contabilă) privind ciclul de prelucrare și raportare. Ele variază ca număr, conținut și formă în funcție de necesitățile fiecărei unități patrimoniale.

În funcție de modul de ordonare a conținutului reflectat distingem:

- registre cronologice;
- registre sistematice;
- registre combinate.

În *registrele cronologice* operațiunile se înscriu – de regulă sub formă de articole contabile – în ordinea în care au avut ele loc sau în ordinea intrării actelor justificative. În general aceste registre se numesc “jurnale”: Înregistrările dintr-un registru jurnal pot urmări organizarea cronologică a întregii materii contabilizate în conturile sintetice chemate în funcțiune în perioada respectivă sau poate cuprinde materia contabilă care se referă la conturile analitice. În prima variantă avem a face cu un “registru-jurnal general”, în cea de a doua cu “registre-jurnal analitice”.

În *registrele sistematice* materia contabilizată în registrele cronologice se clasează pe conturi sintetice și conturi analitice. Ele alcătuiesc registrul numit “Cartea mare” sau “Maestru principal”.

Registrul combinat este acela care conține atât ordonarea specifică registrului cronologic cât și aceea din registrul sistematic. Asemenea registre sunt “Registrul Jurnal-Cartea mare” sau “registrele-jurnal auxiliare”.

După structura conținutului registrele de contabilitate pot fi împărțite în:

- registre de evidență sintetică;
- registre de evidență analitică.

După forma exterioară mijloacele de evidență contabilă se împart în:

- registre fixe,
- cartoteci;
- bibliorafte.

Registrele fixe sunt compuse din foi legate în scoarțe. Asemenea registru este la noi “Registrul-jurnal”: Atunci când în realizarea cunoașterii contabile se folosesc foi volante acestea se păstrează în cutii speciale numite cartoteci sau în clasoare speciale dotate cu un dispozitiv de prindere a foilor volante numite bibliorafte.

7.2. METODE DE TEHNICĂ CONTABILĂ

Realizarea în practică a demersului cognitiv, fixat în contabilitate prin metoda de nivel teoretic, implică parcurgerea unui ciclu de prelucrare complex. El începe odată cu:

(a) punerea în funcțiune a conturilor din sistemul de calcul contabil digrafic care reflectă situația inițială a perimetrului contabil. Când asemenea ciclu contabil a existat și în trecut mărimea de început a fiecărui element patrimonial se preia din balanța de verificare întocmită la finele aceluși ciclu. Dacă un asemenea ciclu lipsește, se poate ajunge la o sinteză asupra situației perimetrului contabil prin prelucrarea contabilă a datelor unui inventar general întocmit la începutul ciclului calculativ (sinteza poate îmbrăca forma unui bilanț inițial).

Ciclul contabil se continuă cu reflectarea faptelor contabilizate din cursul perioadei ceea ce presupune:

(b) evaluarea operațiunilor contabilizate înscrise în documentele justificative și analiza contabilă a acestora în vederea elaborării articolelor contabile și înregistrarea lor cronologică;

(c) sistematizarea mișcărilor în sistemul de conturi sintetice și analitice

(d) prelucrarea datelor înscrise în sistemul de conturi, verificarea exactității prelucrărilor și calculelor, rectificarea erorilor de prelucrare și elaborarea balanțelor de verificare primare;

(e) întocmirea tablourilor de raportare a principalilor indicatori economico-financiar în cursul anului precum și a deconturilor cu bugetul statului, asigurările sociale și protecția socială;

(f) inventarierea patrimoniului în vederea completării cunoașterii, a verificării realității datelor din contabilitate și aducerea situației din sistemul de conturi la nivelul celei din realitate;

(g) contabilizarea operațiilor de regularizare privind: diferențele de inventar, amortizările, provizioanele pentru deprecieri, provizioanele pentru riscuri și cheltuieli, delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor, variația stocurilor;

(h) determinarea rezultatului contabil, a profitului impozabil, impozitului pe profit, repartizarea profitului și contabilizarea acestora;

(i) întocmirea bilanței de verificare finale;

(j) închiderea conturilor de activ și a conturilor de pasiv;

(k) redactarea situațiilor financiare anuale (Bilanț, Cont de profit și pierdere, Politici contabile și note explicative);

(l) valorificarea datelor obținute, prin analize comparative și calcule previzionale.

Firește, în cadrul ciclului se introduc și se realizează o mare diversitate de documente de evidență a căror asamblare în demersul prezentat mai sus-poate fi făcută în diferite moduri. Pentru a desemna modalitățile de organizare a ciclului de prelucrare a datelor în contabilitate întâlnim în literatura de specialitate o terminologie variată. În ultimul timp, o mai mare răspândire o cunosc termenii: "formă de înregistrare contabilă", "metodă de tehnică contabilă" și "formă de tehnică contabilă". Termenul "metodă" întâlnit în expresiile "metodă de contabilitate" și "metodă de tehnică contabilă" introduce ideea de cale de urmat, de program după care se reglează acțiunile practice de înregistrare și prelucrare în documentele de evidență contabilă în vederea realizării ciclului contabil de reflectare. Termenul "formă" formează un cuplu categorial cu noțiunea "conținut" și indică modul de organizare a elementelor care constituie un obiect. Acest raport și sens se atribuie categoriei de formă și în expresiile "formă de contabilitate", "formă de evidență contabilă", "formă de tehnică contabilă", formă de înregistrare contabilă", accentul fiind pus pe organizarea structurală a conținutului, pe sistemul de documente de evidență contabilă în care se regăsește înregistrată și prelucrată materia contabilizată dintr-o unitate patrimonială într-o anumită perioadă. În concluzie, expresiile folosite pentru a desemna modalitățile de organizare a ciclului de prelucrare contabilă a datelor care au în cuprinsul lor cuvântul "metodă" sunt mai în măsura să accentueze ideea de ordine și raționalizate după care să se facă îmbinarea elementelor de tehnică contabilă și prin care se realizează în practică funcțiunile contabilității în partidă dublă. Ceea ce urmărește orice metodă de tehnică contabilă este proiectarea unui cadru în care operațiile de înregistrare și calcul să poată fi elaborate clar, exact și rapid.

De-a lungul timpului s-au cristalizat mai multe metode de tehnică contabile. Unele dintre ele nu mai au astăzi decât o valoare istorică. După modul cum se fac preluările dintr-un registru în altul metodele de tehnică contabilă pot fi împărțite în:

1) metode transcriptive;

2) metode transcopiative.

Nota comună tuturor *metodelor transcriptive* o constituie faptul că înregistrările se fac în mod succesiv dintr-un registru în alt registru sau în mai multe registre. În cadrul metodelor transcopiative se fac înregistrări simultane în două sau mai multe evidențe pe cale copiativă directă, prin folosirea hârtiei carbon sau prin executarea de către calculator a unei secțiuni de program adecvat.

Dacă avem în vedere modul cum se face legătura în procesul prelucrării între registrul cronologic și registrul sistematic, în mod nemijlocit sau mijlocit de un jurnal colector, distingem:

➤ metode transcriptive directe;

➤ metode transcriptive indirecte.

În rândul *metodelor de tehnică contabilă transcriptive directe* pot fi cuprinse:

- metoda italiană clasică;
- metoda italiană dezvoltată;
- metoda Jurnal-Carte mare sau metoda americană;
- metoda logismografică;
- metoda maestru-șah sau metoda cu conturi corespondente;
- metoda cu jurnale multiple.

Sunt *metode de tehnici contabilă transcriptive indirecte*:

- metoda germană;
- metoda franceză.

Metoda de tehnică contabilă "maestru – șah". Specificul acestei metode constă în faptul că pentru evidența sistematică, sintetică se folosesc fișe de cont distincte, pentru debitul și pentru creditul contului, cu desfășurarea mișcărilor înregistrate cu conturi corespondente. De aici și o altă denumire sub care este cunoscută această metodă, aceea de "metodă de tehnică contabilă pe conturi corespondente". Mijloacele scriptice folosite în cadrul metodei sunt:

(a) documentele justificative și documentele centralizatoare;

(b) note de contabilitate;

(c) Registrul-jurnal;

(d) fișe sintetice șah (Cartea mare-șah). Se întocmesc fișe separat pentru debit cu desfășurarea pe conturi corespondente creditoare și separat pentru credit cu desfășurarea pe conturi corespondente debitoare;

(e) fișe de cont analitice;

(f) bilanțe de verificare analitice;

(g) bilanța de verificare sintetică;

(h) Registrul-inventar;

(i) situațiile financiare anuale.

Registrul-jurnal și variantele acestora se utilizează pentru înregistrarea cronologică a tuturor operațiilor economice și financiare consemnate în documentele justificative. În vederea înregistrării în Registrul-jurnal,

documentele justificative sunt supuse prelucrării contabile (sortare pe feluri de operații, verificare, evaluare, contare). Dacă pentru aceleași fel de operații există mai multe documente justificative, acestea se totalizează zilnic sau lunar cu ajutorul documentelor cumulative întocmite, fie pentru debitul, fie pentru creditul contului care reflectă asemenea operații. Pentru înregistrările care nu au la bază documente justificative se întocmesc note de contabilitate. Pe măsura înregistrării în Registrul-jurnal a documentelor justificative, documentelor cumulative și notelor de contabilitate li se atribuie un număr de ordine, corespunzător datei la care au fost înregistrate. Rulajul debitor și creditor lunar stabilit pe baza Registrului-jurnal trebuie să coincidă cu rulajele debitoare și creditoare ale acelei luni stabilite în balanța de verificare întocmită pentru luna respectivă. Cartea mare șah este documentul de sistematizare a înregistrărilor contabile în conturile sintetice făcute pe baza documentelor justificative, documentelor cumulative și a notelor de contabilitate, cronologic, zilnic sau ori de câte ori este nevoie. Înregistrarea în acest document este precedată de înregistrarea în Registrul-jurnal.

La instituțiile publice și organizațiile obștești se poate folosi metoda de tehnică-contabilă maestru-șah simplificat. În acest caz, contabilitatea sintetică se ține pe fișe de cont pentru operații diverse, deschise pentru fiecare cont sintetic. Contabilitatea analitică se ține cu ajutorul formularelor tipizate comune: fișa de cont pentru operații diverse, fișa de cont analitic pentru valori materiale sau cu ajutorul formularelor tipizate specifice folosite în acest scop. Balanța de verificare se întocmește lunar pe baza totalurilor preluate din Cartea mare șah, respectiv din fișele deschise distinct pentru fiecare cont sintetic. De asemenea, se întocmesc balanțe de verificare lunare pentru conturile analitice utilizate.

În cadrul *metodei de tehnică contabilă cu jurnalele multiple* (forme de înregistrare în contabilitate pe jurnale), principalele mijloace scriptice sunt:

- (a) documente justificative, documente centralizatoare și nota de contabilitate;
- (b) Registrul-jurnal;
- (c) situații specifice privind debitul unor conturi, evidența analitică completă a altora ori colectarea și calculul unor mărimi;
- (d) fișe de cont analitice,
- (e) jurnale cu formă și structuri adecvate înregistrărilor pe conturi sintetice ori conturi sintetice și analitice privind mișcările lunare creditoare, cu desfășurarea acestora pe conturi corespondente;
- (f) Cartea mare cu o structură potrivită pentru a facilita colectarea pe conturi corespondente a mișcărilor debitoare și determinarea rulajului debitor al fiecărui cont, înscrierea rulajului creditor, calcularea soldurilor;
- (g) balanțe de verificare analitice;
- (h) balanța de verificare sintetică;
- (i) Registrul-inventar;
- (j) Situațiile financiare anuale.

Metoda de tehnică contabilă cu jurnale multiple este concepută în ideea folosirii mai multor tipuri de “jurnale” în care se sistematizează și se cumulează toate mișcările lunare din creditul tuturor conturilor puse în funcțiune. Mișcările creditoare sunt desfășurate pe conturi corespondente debitoare. Agenții economici care întocmesc un număr mare de documente justificative vor conduce, pe lângă Registrul-jurnal, Jurnale auxiliare, pe feluri de operații, după cum urmează: Jurnal-situația privind operațiile contabile; Jurnal-situația privind operațiile de casă și bancă; Jurnal privind decontările cu furnizorii; Situația încasării – achitării facturilor; Jurnal privind consumurile și alte ieșiri de stocuri; Situație privind mișcarea stocurilor; Jurnal privind salariile și contribuția la asigurările sociale; Jurnal privind vânzarea produselor și alte ieșiri; Jurnal privind vânzarea mărfurilor și alte ieșiri; Jurnal privind operațiile diverse; Situația privind avansurile de trezorerie. Pentru unele conturi, pe lângă Jurnalul privind operațiile pe credit se întocmește și un document contabil denumit “Situație” pentru operațiile pe debit. Înregistrările în “jurnal” și în “situație” se fac în mod cronologic în tot cursul lunii sau numai la sfârșitul lunii, fie direct pe baza documentelor justificative, fie pe baza documentelor centralizatoare întocmite pentru operațiile aferente lunii respective. “Cartea mare” servește pentru stabilirea rulajelor lunare și a soldurilor conturilor sintetice și stă la baza întocmirii balanței de verificare a conturilor sintetice. Pentru aceasta se preia în Cartea mare, din Jurnal, rulajul creditor iar rulajul debitor se stabilește prin colectarea mișcărilor debitoare din jurnale, acolo unde contul de referință apare ca și cont corespondent debitor, și totalizarea acestora. Soldul debitor sau creditor al fiecărui cont la finele lunii se stabilește tot în Cartea mare în funcție de soldul de la începutul anului și mărimea rulajelor debitoare și creditoare.

În cazul utilizării metodei de tehnică contabilă “maestru șah cu jurnale” se utilizează pe lângă mijloacele specifice metodei “maestru-șah” și unele jurnale auxiliare specifice metodei de tehnică contabilă cu jurnale multiple.

Indiferent de metoda de tehnică contabilă aplicată, unitatea patrimonială va înregistra în Registrul-inventar toate elementele patrimoniale inventariate. El servește ca document contabil obligatoriu de înregistrare a rezultatelor inventarierii.

Metode informatice de tehnică contabilă. În condițiile utilizării calculatorului electronic întregul proces de prelucrare se realizează în mod automat. Calculatorului electronic îi pot fi rezervate fie numai prelucrările ce urmează analizei contabile de stabilire a corespondenței conturilor și elaborării articolului contabil, fie preluarea în sarcina sa și a operațiunilor logice de stabilire a contului corespondent debitor și creditor. În prima variantă specialistul în domeniul contabilității analizează fiecare document justificativ, elaborează articolul contabil și îl înscrie în nota de contabilitate. La rândul lui acesta este introdus în calculator.

În cea de a doua variantă computerul este programat ca în funcție de felul documentului justificativ să recunoască contul debitor și contul creditor și să elaboreze articolul contabil fără intervenția omului.

Întregul sistem de prelucrare a datelor se edifică pe articolul contabil ale cărui elemente sunt prelucrate în calculator în vederea obținerii sistemului de registre specific acestei metode de tehnică contabilă si anume: Jurnal de înregistrare; Fișe pentru contul sintetic; Situații pentru evidența analitică; Balanța de verificare sintetică și analitică; Situații financiare anuale.

TABLOUL GENERAL AL CLASIFICĂRII ANALITICE A CONTURILOR

Bilanț de deschidere									
Mulțimea conturilor de bilanț și de rezultat (conturi patrimoniale)									
Seria conturilor de Activ					Seria conturilor de Pasiv				
Conturile mijloacelor economice	Conturile mijloacelor de inventar	Conturi de gestionare a mijloacelor	Conturi de gestionare a imobilizărilor	Conturi de gestionare a imobilizărilor necorporale	Conturile resurselor mijloacelor economice	Conturile resurselor (fondurilor)	Conturi de gestionare a resurselor (fondurilor) proprii	Conturi de gestionare a resurselor (fondurilor) proprii ale activității	
				Conturi de gestionare a imobilizărilor corporale				Conturi de gestionare a resurselor (fondurilor) proprii cu destinație specială	
				Conturi de gestionare a imobilizărilor financiare					
		Conturi de gestionare a mijloacelor circulante		Conturi de gestiune a mijloacelor circulante materiale		Conturi de gestionare a resurselor (fondurilor) străine		Conturi de gestionare a resurselor (fondurilor) străine în angajamente	
				Conturi de gestiune a mijloacelor circulante în decontare				Conturi de gestionare a resurselor (fondurilor) străine în credite	
				Conturi de gestiune a mijloacelor circulante de trezorerie					
	Conturi de consumațiuni de valori	Conturi de regularizare asupra evaluării mijloacelor	x	x		Conturi de venituri	Conturi de regularizare asupra evaluării resurselor	x	x
		Conturi de consumațiuni ale perioadei viitoare	x	x			Conturi de venituri ale perioadelor viitoare	x	x
		Conturi de consumațiuni ale perioadei curente	Ct. colectoare și de repartizare	x			Conturi de venituri ale perioadei curente	Conturi de venituri intermediare	x
			Conturi de calculație	x				Conturi de venituri finale	x
		Conturi de rezultate finale nefavorabile	x	x			Conturi de rezultate finale favorabile	x	x
Conturi rectificative de Activ contra Pasiv	x	x	x	x	Conturi rectificative de Pasiv contra Activ	x	x	x	x
Bilanț de închidere									

Bilanț de deschidere	
Mulțimea conturilor în afara bilanțului	
Seria conturilor de Activ extrapatrimonial	Seria conturilor de Pasiv extrapatrimonial
Clasa conturilor de ordine de Activ extrapatrimonial	Clasa conturilor de ordine de Pasiv extrapatrimonial
Clasa conturilor de evidență de Activ extrapatrimonial	Clasa conturilor de evidență de Pasiv extrapatrimonial
Clasa conturilor de drepturi eventuale	Clasa conturilor de angajamente eventuale
Bilanț de închidere	

Figura nr. 4 Tabloul general al clasificării analitice a conturilor

STRUCTURA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE

SECȚIUNEA 1. BILANȚUL

1.1. BILANȚUL

275. - Structura bilanțului, care se întocmește de entitățile prevăzute la pct. 3 alin. (1), este următoarea:

Județul [] []	Forma de proprietate..... [] []
Entitate.....	Activitatea preponderentă (denumire clasă CAEN)
Adresa: localitatea, sectorul, str., nr., bl., sc., ap, Telefon, fax, Număr din registrul comerțului	Cod clasă CAEN [] [] [] [] Cod unic de înregistrare [] [] [] [] [] [] [] [] [] []

BILANȚ la data de

- lei -

Denumirea elementului		Nr. rd.	Sold la:	
			Începutul exercițiului financiar	Sfârșitul exercițiului financiar
A	B	1	2	
A. ACTIVE IMOBILIZATE				
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE				
1. Cheltuieli de constituire (ct. 201 - 2801)	01			
2. Cheltuieli de dezvoltare (ct. 203 - 2803 - 2903)	02			
3. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare și alte imobilizări necorporale (ct. 205 + 208 - 2805 - 2808 - 2905 - 2908)	03			
4. Fond comercial (ct. 2071 - 2807 - 2907)	04			
5. Avansuri și imobilizări necorporale în curs de execuție (ct. 233 + 234 - 2933)	05			
TOTAL (rd. 01 la 05)	06			
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE				
1. Terenuri și construcții (ct. 211 + 212-2811 - 2812 - 2911 - 2912)	07			
2. Instalații tehnice și mașini	08			

	(ct. 213 - 2813 - 2913)			
	3. Alte instalații, utilaje și mobilier (ct. 214 - 2814 - 2914)	09		
	4. Avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție (ct. 231 + 232 - 2931)	10		
	TOTAL (rd. 07 la 10)	11		
	III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE			
	1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (ct. 261 - 2961)	12		
	2. Împrumuturi acordate entităților afiliate (ct. 2671 + 2672 - 2964)	13		
	3. Interese de participare (ct. 263 - 2962)	14		
	4. Împrumuturi acordate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct. 2673 + 2674 - 2965)	15		
	5. Investiții deținute ca imobilizări (ct. 265 - 2963)	16		
	6. Alte împrumuturi (ct. 2675* + 2676* + 2678* + 2679* - 2966* - 2968*)	17		
	TOTAL (rd. 12 la 17)	18		
B.	ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 06 + 11 + 18)	19		
	ACTIVE CIRCULANTE			
	I. STOCURI			
	1. Materii prime și materiale consumabile (ct. 301 + 302 + 303 +/- 308 + 351 + 358 + 381 +/- 388 - 391 - 392 - 3951 - 3958 - 398)	20		
	2. Producția în curs de execuție (ct. 331 + 332 + 341 +/- 348* - 393 - 3941 - 3952)	21		
	3. Produse finite și mărfuri (ct. 345 + 346 +/- 348* + 354 + 356 + 357 + 361 +/- 368 + 371 +/- 378 - 3945 - 3946 - 3953 - 3954 - 3956 - 3957 - 396 - 397 - 4428)	22		
	4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri (ct. 4091)	23		
	TOTAL (rd. 20 la 23)	24		
	II. CREANȚE (Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element.)			
	1. Creanțe comerciale ²⁶ (ct. 2675* + 2676* + 2678* + 2679* - 2966* - 2968* + 4092 + 411 + 413 + 418 - 491)	25		
	2. Sume de încasat de la entitățile afiliate (ct. 451** - 495*)	26		
	3. Sume de încasat de la entitățile de care compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct. 453 - 495*)	27		
	4. Alte creanțe (ct. 425 + 4282 + 431** + 437** + 4382 + 441** + 4424 + 4428** + 444** + 445 + 446** + 447** + 4482 + 4582 + 461 + 473** - 496 + 5187)	28		
	5. Capital subscris și nevărsat	29		

	(ct. 456 - 495*)			
	TOTAL (rd. 25 la 29)	30		
	III. INVESTIȚII PE TERMEN SCURT			
	1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (ct. 501 -591)	31		
	2. Alte investiții pe termen scurt (ct. 505 + 506 + 508 - 595 - 596 - 598 + 5113 + 5114)	32		
	TOTAL (rd. 31 + 32)	33		
	IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5112 + 512 + 531 + 532 + 541 + 542)	34		
	ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 24 + 30 + 33 + 34)	35		
C.	CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471)	36		
D.	DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN			
	1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile (ct. 161 + 1681 -169)	37		
	2. Sume datorate instituțiilor de credit (ct. 1621 + 1622 + 1624 + 1625 + 1627 + 1682 + 5191 + 5192 + 5198)	38		
	3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	39		
	4. Datorii comerciale - furnizori (ct. 401 + 404 + 408)	40		
	5. Efecte de comerț de plătit (ct. 403 + 405)	41		
	6. Sume datorate entităților afiliate (ct. 1661 + 1685 + 2691 + 451***)	42		
	7. Sume datorate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct. 1663 + 1686 + 2692 + 453***)	43		
	8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale (ct. 1623 + 1626 + 167 + 1687 + 2693 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431*** + 437*** + 4381 + 441*** + 4423 + 4428*** + 444*** + 446*** + 447*** + 4481 + 455 + 456*** + 457 + 4581 + 462 + 473*** + 509 + 5186 + 5193 + 5194 + 5195 + 5196 + 5197)	44		
	TOTAL (rd. 37 la 44)	45		
E.	ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 35 + 36 - 45 - 62)	46		
F.	TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 19 + 46-61)	47		
G.	DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN			
	1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile (ct. 161 +1681 -169)	48		
	2. Sume datorate instituțiilor de credit (ct. 1621 + 1622 + 1624+ 1625 + 1627 + 1682 + 5191 + 5192 + 5198)	49		

	3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	50		
	4. Datorii comerciale-furnizori (ct. 401 + 404 + 408)	51		
	5. Efecte de comerț de plătit (ct. 403 + 405)	52		
	6. Sume datorate entităților afiliate (ct. 1661 + 1685 + 2691 + 451***)	53		
	7. Sume datorate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct. 1663 + 1686 + 2692 + 453***)	54		
	8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale (ct. 1623 + 1626 + 167 + 1687 + 2693 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431*** + 437*** + 4381 + 441*** + 4423 + 4428*** + 444*** + 446*** + 447*** + 4481 + 455 + 456*** + 457 + 4581 + 462 + 473*** + 509 + 5186 + 5193 + 5194 + 5195 + 5196 + 5197)	55		
	TOTAL (rd. 48 la 55)	56		
H.	PROVIZIOANE			
	1. Provizioane pentru pensii și obligații similare (ct. 1515)	57		
	2. Provizioane pentru impozite (ct. 1516)	58		
	3. Alte provizioane (ct. 1511 + 1512 + 1513 ²⁷ + 1514 + 1518)	59		
	TOTAL (rd. 57 la 59)	60		
I.	VENITURI ÎN AVANS			
	1. Subvenții pentru investiții (ct. 131 + 132 + 133 + 134 + 138)	61		
	2. Venituri înregistrate în avans (ct. 472)	62		
	TOTAL (rd. 61 + 62)	63		
J.	CAPITAL ȘI REZERVE			
	I. CAPITAL			
	1. Capital subscris vărsat (ct. 1012)	64		
	2. Capital subscris nevărsat (ct. 1011)	65		
	3. Patrimoniul regiei (ct. 1015)	66		
	TOTAL (rd. 64 la 66)	67		
	II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	68		
	III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	69		
	IV. REZERVE			
	1. Rezerve legale (ct. 1061)	70		
	2. Rezerve statutare sau contractuale (ct. 1063)	71		

3. Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (ct. 1065)	72		
4. Alte rezerve (ct. 1068)	73		
Acțiuni proprii (ct. 109)	74		
TOTAL (rd. 70 la 73 - 74)	75		

V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117)	SOLD C	76		
	SOLD D	77		
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIȚIULUI FINANCIAR (ct. 121)	SOLD C	78		
	SOLD D	79		

Repartizarea profitului (ct. 129)	80		
CAPITALURI PROPRII - TOTAL (rd. 67 + 68 + 69 + 75 + 76 - 77 + 78 - 79 - 80)	81		
Patrimoniul public (ct. 1016)	82		
CAPITALURI - TOTAL (rd. 81 + 82)	83		

ADMINISTRATOR,

Numele și prenumele

Semnătura

Ștampila unității

ÎNTOCMIT,

Numele și prenumele

Calitatea

Semnătura

Nr. de înregistrare în organismul profesional

26) Sumele înscrise la acest rând și preluate din conturile 2675 la 2679 reprezintă creanțele aferente contractelor de leasing financiar și altor contracte asimilate, precum și alte creanțe imobilizate, scadente într-o perioadă mai mică de 12 luni.

27) Acest cont apare doar la agenții economici care au aplicat [Reglementările](#) contabile aprobate prin OMFP [nr. 94/2001](#) și până la scoaterea din evidență a imobilizărilor corporale în valoarea cărora au fost incluse aceste provizioane. Ca urmare, aceste provizioane nu se mai pot constitui în baza prezentelor reglementări.

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective.

**) Solduri debitoare ale conturilor respective.

***) Solduri creditoare ale conturilor respective.

1.2. BILANȚUL PRESCURTAT

276. - Structura bilanțului prescurtat, care se întocmește de entitățile prevăzute la pct. 3 alin. (2), este următoarea:

Județul	Forma de proprietate.....
Entitate.....	Activitatea preponderentă
Adresa: localitatea,	(denumire clasă CAEN)
sectorul, str., nr.,	Cod clasă CAEN
bl., sc., ap,	Cod unic de înregistrare
Telefon, fax,	
Număr din registrul comerțului	

BILANȚ PRESCURTAT la data de

- lei -

Denumirea elementului		Nr. rd.	Sold la:	
			Începutul exercițiului financiar	Sfârșitul exercițiului financiar
A		B	1	2
A.	ACTIVE IMOBILIZATE			
	I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 201 + 203 + 205 + 2071 + 208 + 233 + 234 - 280 - 290 - 2933)	01		
	II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 211 + 212 + 213 + 214 + 231 + 232 - 281 - 291 - 2931)	02		
	III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 261 + 263 + 265 + 267* - 296*)	03		
	ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 la 03)	04		
B.	ACTIVE CIRCULANTE			
	I. STOCURI (ct. 301 + 302 + 303 +/- 308 + 331 + 332 + 341 + 345 + 346 +/- 348 + 351 + 354 + 356 + 357 + 358 + 361 +/- 368 + 371 +/- 378 + 381 +/- 388 - 391 - 392 - 393 - 394 - 395 - 396 - 397 - 398 + 4091 - 4428)	05		
	II. CREAŢE ²⁸ (Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element.) (ct. 267* - 296* + 4092 + 411 + 413 + 418 + 425 + 4282 + 431** + 437** + 4382 + 441** + 4424 + 4428** + 444** + 445 + 446** + 447** + 4482 + 451** + 453** + 456** + 4582 + 461 + 473** - 491 - 495 - 496 + 5187)	06		
	III. INVESTIȚII PE TERMEN SCURT (ct. 501 + 505 + 506 + 508 + 5113 + 5114 - 591 - 595 - 596 - 598)	07		
	IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5112 + 512 + 531 + 532 + 541 + 542)	08		
	ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09		
C.	CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471)	10		
D.	DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 161 + 162 + 166 + 167 + 168 - 169 + 269 + 401 + 403 + 404 + 405 + 408 + 419 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431*** + 437*** + 4381 + 441*** + 4423 + 4428*** + 444*** + 446*** + 447*** + 4481 + 451*** + 453*** + 455 + 456*** + 457 + 4581 + 462 + 473*** + 509 + 5186 + 519)	11		
E.	ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 18)	12		
F.	TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12 - 17)	13		
G.	DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN (ct. 161 + 162 + 166 + 167 + 168 - 169 + 269 + 401 + 403 + 404 + 405 + 408 + 419 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431*** + 437*** + 4381 + 441*** + 4423 + 4428*** + 444*** + 446*** + 447*** + 4481 + 451*** + 453*** + 455 + 456*** + 457 +	14		

	4581 + 462 + 473*** + 509 + 5186 + 519)			
H.	PROVIZIOANE (ct. 151)	15		
I.	VENITURI ÎN AVANS (rd. 17 și 18), din care:	16		
	ct. 131 + 132 + 133 + 134 + 138	17		
	ct. 472	18		
J.	CAPITAL ȘI REZERVE			
	I. CAPITAL (rd. 20 la 22), din care:	19		
	- capital subscris vărsat (ct. 1012):	20		
	- capital subscris nevărsat (ct. 1011)	21		
	- patrimoniul regiei (ct. 1015)	22		
	II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	23		
	III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24		
	IV. REZERVE (ct. 106)	25		
	Acțiuni proprii (ct. 109)	26		

V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117)	SOLD C	27		
	SOLD D	28		
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIȚIULUI FINANCIAR (ct. 121)	SOLD C	29		
	SOLD D	30		

Repartizarea profitului (ct. 129)	31		
CAPITALURI PROPRII - TOTAL (rd. 19 + 23 + 24 + 25 - 26 + 27 - 28 + 29-30-31)	32		
Patrimoniul public (ct. 1016)	33		
CAPITALURI - TOTAL (rd. 32 + 33)	34		

ADMINISTRATOR,

Numele și prenumele

Semnătura

Ștampila unității

ÎNTOCMIT,

Numele și prenumele

Calitatea

Semnătura

Nr. de înregistrare în organismul profesional

²⁸⁾ Sumele înscrise la acest rând și preluate din contul 267 reprezintă creanțele aferente contractelor de leasing financiar și altor contracte asimilate, precum și alte creanțe imobilizate, scadente într-o perioadă mai mică de 12 luni.

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective.

**) Solduri debitoare ale conturilor respective.

***) Solduri creditoare ale conturilor respective.

SECȚIUNEA 2. CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE

277. - Structura contului de profit și pierdere este următoarea:

CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE la data de

- lei -

	Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Exercițiul financiar	
			Precedent	Curent
	A	B	1	2
1.	Cifra de afaceri netă (rd. 02 la 05)	01		
	Producția vândută (ct. 701 + 702 + 703 + 704 + 705 + 706 + 708)	02		
	Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)	03		
	Venituri din dobânzi înregistrate de entitățile al căror obiect principal de activitate îl constituie leasingul (ct. 766*)	04		
	Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete (ct. 7411)	05		

2.	Variația stocurilor de produse finite și a producției în curs de execuție (ct. 711)	Sold C	06		
		Sold D	07		

3.	Producția realizată de entitate pentru scopurile sale proprii și capitalizată (ct. 721 + 722)	08		
4.	Alte venituri din exploatare (ct. 758 + 7417)	09		
VENITURI DIN EXPLOATARE - TOTAL (rd. 01 + 06 - 07 + 08 + 09)		10		
5.	a) Cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile (ct. 601 + 602-7412)	11		
	Alte cheltuieli materiale (ct. 603 + 604 + 606 + 608)	12		
	b) Alte cheltuieli externe (cu energie și apă) (ct. 605-7413)	13		
	c) Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607)	14		
6.	Cheltuieli cu personalul (rd. 15+16), din care:	15		
	a) Salarii și indemnizații ²⁹ (ct. 641+642-7414)	16		
	b) Cheltuieli cu asigurările și protecția socială (ct. 645-7415)	17		

²⁹⁾ La acest rând se cuprind și drepturile colaboratorilor, stabilite potrivit legislației muncii, care se preiau din rulajul debitor al contului 621 "Cheltuieli cu colaboratorii", analitic "Colaboratori persoane fizice".

7.	a) Ajustări de valoare privind imobilizările corporale și necorporale (rd. 19 - 20)	18		
	a.1) Cheltuieli (ct. 6811 + 6813)	19		
	a.2) Venituri ³⁰ (ct. 7813)	20		
	b) Ajustări de valoare privind activele circulante (rd. 22 - 23)	21		
	b.1) Cheltuieli (ct. 654 + 6814)	22		
	b.2) Venituri (ct. 754 + 7814)	23		
8.	Alte cheltuieli de exploatare (rd. 25 la 28)	24		
	8.1. Cheltuieli privind prestațiile externe (ct. 611 + 612 + 613 + 614 + 621 + 622 + 623 + 624 + 625 + 626 + 627 + 628 - 7416)	25		
	8.2. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate (ct. 635)	26		
	8.3. Cheltuieli cu despăgubiri, donații și activele cedate (ct. 658)	27		
	Cheltuieli privind dobânzile de refinanțare înregistrate de entitățile al căror obiect principal de activitate îl constituie leasingul (ct. 666*)	28		
	Ajustări privind provizioanele (rd. 30-31)	29		
	- Cheltuieli (ct. 6812)	30		
	- Venituri (ct. 7812)	31		
	CHELTUIELI DE EXPLOATARE - TOTAL (rd. 11 la 15 + 18 + 21 + 24 + 29)	32		
	PROFITUL SAU PIERDEREA DIN EXPLOATARE			
	- Profit (rd. 10-32)	33		
	- Pierdere (rd. 32-10)	34		
9.	Venituri din interese de participare (ct. 7611 + 7613)	35		
	- din care, veniturile obținute de la entitățile afiliate	36		
10.	Venituri din alte investiții și împrumuturi care fac parte din activele imobilizate (ct. 763)	37		
	- din care, veniturile obținute de la entitățile afiliate	38		
11.	Venituri din dobânzi (ct. 766*)	39		
	- din care, veniturile obținute de la entitățile afiliate	40		
	Alte venituri financiare (ct. 762 + 764 + 765 + 767 + 768)	41		
	VENITURI FINANCIARE - TOTAL (rd. 35 + 37 + 39 + 41)	42		
12.	Ajustări de valoare privind imobilizările financiare și investițiile deținute ca active circulante (rd. 44-41)	43		

³⁰⁾ Pentru Contul de profit și pierdere la data de 31.12.2006, pe coloana aferentă exercițiului financiar precedent (2005), entitățile care au aplicat OMFP [nr. 94/2001](#) vor înscrie la acest rând și rulajul contului 7815 "Venituri din fondul comercial negativ".

	- Cheltuieli (ct. 686)	44		
	- Venituri (ct. 786)	45		
13.	Cheltuieli privind dobânzile (ct. 666*-7418)	46		
	- din care, cheltuielile în relația cu entitățile afiliate	47		
	Alte cheltuieli financiare (ct. 663 + 664 + 665 + 667 + 668)	48		
	CHELTUIELI FINANCIARE - TOTAL (rd. 43+ 46+ 48)	49		
	PROFITUL SAU PIERDEREA FINANCIAR(Ă):			
	- Profit (rd. 42- 49)	50		
	- Pierdere (rd. 49 - 42)	51		
14.	PROFITUL SAU PIERDEREA CURENT(Ă):			
	- Profit (rd. 10 + 42-32-49)	52		
	- Pierdere (rd. 32 + 49 - 10 - 42)	53		
15.	Venituri extraordinare (ct. 771)	54		
16.	Cheltuieli extraordinare (ct. 671)	55		
17.	PROFITUL SAU PIERDEREA DIN ACTIVITATEA EXTRAORDINARĂ:			
	- Profit (rd. 54 - 55)	56		
	- Pierdere (rd. 55 - 54)	57		
	VENITURI TOTALE (rd. 10 + 42 + 54)	58		
	CHELTUIELI TOTALE (rd. 32 + 49 + 55)	59		
	PROFITUL SAU PIERDEREA BRUT(Ă):			
	- Profit (rd. 58-59)	60		
	- Pierdere (rd. 59-58)	61		
18.	Impozitul pe profit ³¹ (ct. 691)	62		
19.	Alte impozite ne reprezentate la elementele de mai sus (ct. 698)	63		
20.	PROFITUL SAU PIERDEREA NET(Ă) A EXERCITIULUI FINANCIAR:			
	- Profit (rd. 60-62-63)	64		
	- Pierdere (rd. 61 + 62 + 63); (rd. 62 + 63 - 60)	65		

ADMINISTRATOR,

Numele și prenumele

Semnătura

Ștampila unității

ÎNTOCMIT,

Numele și prenumele

Calitatea

Semnătura

Nr. de înregistrare în organismul profesional

SECȚIUNEA 3. SITUAȚIA MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU

278. - Structura exemplificativă a situației modificărilor capitalului propriu este următoarea:

SITUAȚIA MODIFICĂRILOR CAPITALULUI PROPRIU la data de
- lei -

Denumirea elementului		Sold la începutul exercițiului financiar	Creșteri		Reduceri		Sold la sfârșitul exercițiului financiar
			Total, din care:	Prin transfer	Total, din care:	Prin transfer	
A		1	2	3	4	5	6
Capital subscris							
Patrimoniul regiei							
Prime de capital							
Rezerve din reevaluare							
Rezerve legale							
Rezerve statutare sau contractuale							
Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare							
Alte rezerve							
Acțiuni proprii							
Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	Sold C						
	Sold D						
Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29 ³²	Sold C						
	Sold D						
Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile	Sold C						
	Sold D						
Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a	Sold C						
	Sold D						

Nota 1:

Prezentările cifrice, potrivit exemplului de mai sus, trebuie să fie însoțite de informații referitoare la:

- natura modificărilor;
- tratamentul fiscal aplicat, acolo unde este cazul;
- natura și scopul pentru care au fost constituite rezervele;
- orice alte informații semnificative.

Nota 2:

Modificările capitalului propriu se prezintă pentru cele două exerciții financiare, precedent și curent.

SECȚIUNEA 4. SITUAȚIA FLUXURILOR DE TREZORERIE

279. - Structura exemplificativă a situației fluxurilor de trezorerie este următoarea:

SITUAȚIA FLUXURILOR DE TREZORERIE³³ la data de
- lei -

Denumirea elementului	Exercițiul financiar	
	Precedent	Curent
A	1	2
Fluxuri de trezorerie din activități de exploatare:		
Încasări de la clienți		
Plăți către furnizori și angajați		
Dobânzi plătite		
Impozit pe profit plătit		
Încasări din asigurarea împotriva cutremurelor		
Trezorerie netă din activități de exploatare		
Fluxuri de trezorerie din activități de investiție:		
Plăți pentru achiziționarea de acțiuni		
Plăți pentru achiziționarea de imobilizări corporale		
Încasări din vânzarea de imobilizări corporale		
Dobânzi încasate		
Dividende încasate		
Trezorerie netă din activități de investiție		
Fluxuri de trezorerie din activități de finanțare:		
Încasări din emisiunea de acțiuni		
Încasări din împrumuturi pe termen lung		
Plata datoriilor aferente leasing-ului financiar		
Dividende plătite		
Trezorerie netă din activități de finanțare		
Creșterea netă a trezoreriei și echivalentelor de trezorerie		
Trezorerie și echivalente de trezorerie la începutul exercițiului financiar		
Trezorerie și echivalente de trezorerie la sfârșitul exercițiului financiar		

ADMINISTRATOR,

Numele și prenumele

Semnătura

Ștampila unității

ÎNTOCMIT,

Numele și prenumele

Calitatea

Semnătura

Nr. de înregistrare în organismul profesional

³³⁾ Entitățile pot folosi și metoda indirectă de prezentare a Situației Fluxurilor de Trezorerie

SECȚIUNEA 5. EXEMPLE DE PREZENTARE A NOTELOR EXPLICATIVE LA SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE

280. - Această secțiune exemplifică modul de prezentare în notele explicative a informațiilor cerute de prezentele reglementări. Ca urmare, entitățile stabilesc formatul notelor explicative, cu condiția prezentării cel puțin a informațiilor solicitate.

Exemple de note explicative:

1. Active imobilizate
2. Provizioane
3. Repartizarea profitului
4. Analiza rezultatului din exploatare
5. Situația creanțelor și datoriilor
6. Principii, politici și metode contabile
7. Participații și surse de finanțare
8. Informații privind salariații și membrii organelor de administrație, conducere și de supraveghere
9. Exemple de calcul și analiză a principalilor indicatori economico-financiar
10. Alte informații

Nota 1. Active imobilizate

- lei -

Denumirea elementului de imobilizare*)	Valoarea brută**) (amortizări și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare)				Ajustări de valoare***)			
	Sold la începutul exercițiului financiar	Creșteri ****)	Cedări, transferuri și alte reduceri	Sold la sfârșitul exercițiului financiar	Sold la începutul exercițiului financiar	Ajustări înregistrate în cursul exercițiului financiar	Reduceri sau reluări	Sold la sfârșitul exercițiului financiar
0	1	2	3	4 = 1+2-3	5	6	7	8 = 5+6-7

*) Cheltuielile de constituire și cheltuielile de dezvoltare vor fi detaliate, prezentându-se motivele imobilizării și perioada de amortizare, cu justificarea acestora.

**) Modificările valorii brute se vor prezenta plecând de la costul de achiziție sau costul de producție pentru fiecare element de imobilizare, în funcție de tratamentele contabile aplicate.

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

În cazul fondului comercial amortizat într-o perioadă de peste cinci ani, această perioadă nu trebuie să depășească durata de utilizare economică a activului și trebuie să fie prezentată și justificată în notele explicative.

***)) Se vor prezenta duratele de viață sau ratele de amortizare utilizate, metodele de amortizare și ajustările care privesc exercițiile anterioare.

****)) Se vor prezenta separat creșterile de valoare apărute din procesul de dezvoltare internă.

Nota 2. Provizioane

- lei -

Denumirea provizionului*)	Sold la începutul exercițiului financiar	Transferuri**)		Sold la sfârșitul exercițiului financiar
		în cont	din cont	
0	1	2	3	4 = 1+2-3

*) Provizioanele prezentate în bilanț la "Alte provizioane" trebuie descrise în notele explicative, dacă acestea sunt semnificative.

**) Cu explicarea naturii, sursei sau destinației acestora.

Nota 3. Repartizarea profitului*)

- lei -

Destinația profitului	Suma
Profit net de repartizat:	
- rezerva legală	
- acoperirea pierderii contabile	
- dividende etc.	
Profit nerepartizat	

*) În cazul acoperirii pierderii contabile reportate, se vor prezenta sursele de acoperire a acesteia.

Nota 4. Analiza rezultatului din exploatare

- lei -

Denumirea indicatorului	Exercițiul financiar	
	Precedent	Curent
0	1	2
1. Cifra de afaceri netă		
2. Costul bunurilor vândute și al serviciilor prestate (3 + 4 + 5)		
3. Cheltuielile activității de bază		
4. Cheltuielile activităților auxiliare		
5. Cheltuielile indirecte de producție		
6. Rezultatul brut aferent cifrei de afaceri nete (1 - 2)		
7. Cheltuielile de desfacere		
8. Cheltuieli generale de administrație		
9. Alte venituri din exploatare		
10. Rezultatul din exploatare (6-7-8 + 9)		

Nota 5. Situația creanțelor și datoriilor

- lei -

Creanțe	Sold la sfârșitul exercițiului financiar	Termen de lichiditate	
		Sub 1 an	Peste 1 an
0	1=2 + 3	2	3
Total, din care:			

*) Se vor menționa următoarele informații:

- a) clauzele legate de achitarea datoriilor și rata dobânzii aferente împrumuturilor;
- b) datoriile pentru care s-au depus garanții sau au fost efectuate ipotecări:
 - valoarea datoriei;
 - valoarea și natura garanțiilor;
- c) valoarea obligațiilor pentru care s-au constituit provizioane;
- d) valoarea obligațiilor privind plata pensiilor.

Nota 6. Principii, politici și metode contabile

Se vor prezenta:

- a) Reglementările contabile aplicate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale.
 - b) Abaterile de la principiile și politicile contabile, metodele de evaluare și de la alte prevederi din reglementările contabile, menționându-se:
 - natura;
 - motivele;
 - evaluarea efectului asupra activelor și datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii.
 - c) Dacă valorile prezentate în situațiile financiare nu sunt comparabile, absența comparabilității trebuie prezentată în notele explicative, însoțită de comentarii relevante.
 - d) Valoarea reziduală pentru imobilizări stabilită în situația în care nu se cunoaște prețul de achiziție sau costul de producție al acesteia.
 - e) Suma dobânzilor incluse în costul activelor imobilizate și circulante cu ciclu lung de fabricație.
 - f) În cazul reevaluării imobilizărilor corporale:
 - elementele supuse reevaluării, precum și metodele prin care sunt determinate valorile rezultate în urma reevaluării;
 - valoarea la cost istoric a imobilizărilor reevaluate;
 - tratamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare;
 - modificările rezervei din reevaluare;
 - valoarea rezervei din reevaluare la începutul exercițiului financiar;
 - diferențele din reevaluare transferate la rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar;
 - sumele capitalizate sau transferate într-un alt mod din rezerva din reevaluare în cursul exercițiului financiar,
- prezentându-se natura oricărui astfel de transfer, cu respectarea legislației în vigoare;
- valoarea rezervei din reevaluare la sfârșitul exercițiului financiar.

- g) Dacă activele fac obiectul ajustărilor excepționale de valoare exclusiv în scop fiscal, suma ajustărilor și motivele pentru care acestea au fost efectuate trebuie prezentate în notele explicative.
- h) Dacă valoarea prezentată în bilanț, rezultată după aplicarea metodelor FIFO, CMP sau LIFO, diferă în mod semnificativ, la data bilanțului, de valoarea determinată pe baza ultimei valori de piață cunoscute înainte de data bilanțului, valoarea acestei diferențe trebuie prezentată în notele explicative ca total, pe categorii de active fungibile.

Nota 7. Participații și surse de finanțare

Se vor prezenta următoarele informații:

- a) se menționează existența oricăror certificate de participare, valori mobiliare, obligațiuni convertibile, cu prezentarea informațiilor cerute în Subsecțiunea 8.2;
- b) capital social subscris/patrimoniul entității;
- c) numărul și valoarea totală a fiecărui tip de acțiuni emise, menționându-se dacă au fost integral vărsate și, după caz, numărul acțiunilor pentru care s-a cerut, fără rezultat, efectuarea vărsămintelor;
- d) acțiuni răscumpărabile:
- data cea mai apropiată și data limită de răscumpărare;
 - caracterul obligatoriu sau neobligatoriu al răscumpărării;
 - valoarea eventualei prime de răscumpărare;
- e) acțiuni emise în timpul exercițiului financiar:
- tipul de acțiuni;
 - număr de acțiuni emise;
 - valoarea nominală totală și valoarea încasată la distribuire;
 - drepturi legate de distribuție;
 - numărul, descrierea și valoarea acțiunilor corespunzătoare;
 - perioada de exercitare a drepturilor;
 - prețul plătit pentru acțiunile distribuite;
- f) obligațiuni emise:
- tipul obligațiunilor emise;
 - valoarea emisă și suma primită pentru fiecare tip de obligațiuni;
 - obligațiuni emise de entitate, deținute de o persoană nominalizată sau împuternicită de aceasta;
 - valoarea nominală;
 - valoarea înregistrată în momentul plății.

Nota 8. Informații privind salariații și membrii organelor de administrație, conducere și de supraveghere

Se vor face mențiuni cu privire la:

- a) indemnizațiile acordate membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere;
- b) obligațiile contractuale cu privire la plata pensiilor către foștii membri ai organelor de administrație, conducere și supraveghere, indicându-se valoarea totală a angajamentelor pentru fiecare categorie.
- c) valoarea avansurilor și a creditelor acordate membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere în timpul exercițiului:
- rata dobânzii;
 - principalele clauze ale creditului;
 - suma rambursată până la acea dată;
 - obligații viitoare de genul garanțiilor asumate de entitate în numele acestora;
- d) salariați:
- număr mediu, cu defalcarea pe fiecare categorie;
 - salarii plătite sau de plătit, aferente exercițiului;
 - cheltuieli cu asigurările sociale;
 - alte cheltuieli cu contribuțiile pentru pensii.

Nota 9. Exemple de calcul și analiză a principalilor indicatori economico-financiar

1. Indicatori de lichiditate:

a) Indicatorul lichidității curente (Indicatorul capitalului circulant)	=	Active curente
		Datorii curente
- valoarea recomandată acceptabilă - în jurul valorii de 2; - oferă garanția acoperirii datoriilor curente din activele curente.		
b) Indicatorul lichidității imediate (Indicatorul test acid)	=	Active curente – Stocuri
		Datorii curente

2. Indicatori de risc:

- a) Indicatorul gradului de îndatorare

$$\frac{\text{Capital împrumutat}}{\text{Capital propriu}} \times 100 \text{ sau } \frac{\text{Capital împrumutat}}{\text{Capital angajat}} \times 100$$

unde:

- capital împrumutat = credite peste un an;
- capital angajat = capital împrumutat + capital propriu.

b) Indicatorul privind acoperirea dobânzilor - determină de câte ori entitatea poate achita cheltuielile cu dobânda. Cu cât valoarea indicatorului este mai mică, cu atât poziția entității este considerată mai riscantă.

Profit înainte plății dobânzii și impozitului pe profit	=	Număr de ori
Cheltuieli cu dobândă		

3. Indicatori de activitate (indicatori de gestiune) - furnizează informații cu privire la:

- Viteza de intrare sau de ieșire a fluxurilor de trezorerie ale entității;
- Capacitatea entității de a controla capitalul circulant și activitățile comerciale de bază ale entității;
- Viteza de rotație a stocurilor (rulajul stocurilor) - aproximează de câte ori stocul a fost rulat de-a lungul exercițiului financiar

Costul vânzărilor	=	Număr de ori
Stoc mediu		

sau

Număr de zile de stocare – indică numărul de zile în care bunurile sunt stocate în unitate

Stoc mediu	×	365
Costul vânzărilor		

- Viteza de rotație a debitorilor-clienți
- calculează eficacitatea entității în colectarea creanțelor sale;
- exprimă numărul de zile până la data la care debitorii își achită datoriile către entitate.

Stoc mediu clienți	×	365
Cifra de afaceri		

O valoare în creștere a indicatorului poate indica probleme legate de controlul creditului acordat clienților și, în consecință, creanțe mai greu de încasat (clienți rău platnici).

- Viteza de rotație a creditelor-furnizor - aproximează numărul de zile de creditare pe care entitatea îl obține de la furnizorii săi. În mod ideal ar trebui să includă doar creditorii comerciali.

Sold mediu furnizori	×	365
Achiziții de bunuri (fără servicii)		

unde pentru aproximarea achizițiilor se poate utiliza costul vânzărilor sau cifra de afaceri.

- Viteza de rotație a activelor imobilizate - evaluează eficacitatea managementului activelor imobilizate prin examinarea valorii cifrei de afaceri generate de o anumită cantitate de active imobilizate

Cifra de afaceri
Active imobilizate

- Viteza de rotație a activelor totale

Cifra de afaceri
Total active

4. Indicatori de profitabilitate - exprimă eficiența entității în realizarea de profit din resursele disponibile:

a) Rentabilitatea capitalului angajat - reprezintă profitul pe care îl obține entitatea din banii investiți în afacere:

Profit înainte plății dobânzii și impozitului pe profit
Capital angajat

unde capitalul angajat se referă la banii investiți în entitate atât de către acționari, cât și de creditorii pe termen lung, și include capitalul propriu și datoriile pe termen lung sau active totale minus datorii curente.

b) Marja brută din vânzări

Profitul brut din vânzări	×	100
Cifra de afaceri		

O scădere a procentului poate scoate în evidență faptul că entitatea nu este capabilă să își controleze costurile de producție sau să obțină prețul de vânzare optim.

Nota 10. Alte informații

Se prezintă:

- a) Informații cu privire la prezentarea entității raportoare, potrivit Subsecțiunii 8.2.
- b) Informații privind relațiile entității cu filiale, entitățile asociate sau cu alte entități în care se dețin participații, cerute potrivit Subsecțiunii 8.2.
- c) Bazele de conversie utilizate pentru exprimarea în moneda națională a elementelor de activ și de pasiv, a veniturilor și cheltuielilor evidențiate inițial într-o monedă străină.
- d) Informații referitoare la impozitul pe profit:
 - proporția în care impozitul pe profit afectează rezultatul din activitatea curentă și rezultatul din activitatea extraordinară;
 - reconcilierea dintre rezultatul exercițiului și rezultatul fiscal, așa cum este prezentat în declarația de impozit;
 - măsura în care calcularea profitului sau pierderii exercițiului financiar a fost afectată de o evaluare a elementelor care, prin derogare de la principiile contabile generale și regulile contabile de evaluare, a fost efectuată în exercițiul financiar curent sau într-un exercițiu financiar precedent în vederea obținerii de facilități fiscale;
 - impozitul pe profit rămas de plată.
- e) Cifra de afaceri:
 - prezentarea acestora pe segmente de activități și pe piețe geografice.
- f) Atunci când evenimentele ulterioare datei bilanțului au o asemenea importanță încât neprezentarea lor ar putea afecta capacitatea utilizatorilor situațiilor financiare de a face evaluări și de a lua decizii corecte, o entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare categorie semnificativă de astfel de evenimente:
 - natura evenimentului; și
 - o estimare a efectului financiar sau o mențiune conform căreia o astfel de estimare nu poate să fie făcută.
- g) Explicații despre valoarea și natura:
 - veniturilor și cheltuielilor înregistrate în avans,în situația în care acestea sunt semnificative.
- h) Ratele achitate în cadrul unui contract de leasing.
- i) În cazul unui leasing financiar, locatorul va prezenta următoarele informații:
 - o descriere generală a contractelor semnificative de leasing;
 - dobânda de încasat aferentă perioadelor viitoare.În cazul unui leasing financiar, locatarul va evidenția următoarele:
 - o descriere generală a contractelor importante de leasing, incluzând, dar fără a se limita la, următoarele:
 - existența și condițiile opțiunilor de reînnoire sau cumpărare;
 - restricțiile impuse prin contractele de leasing, cum ar fi cele referitoare la datorii suplimentare și alte operațiuni de leasing.
 - dobânda de plătit aferentă perioadelor viitoare
- j) Onorariile plătite auditorilor/cenzorilor și onorariile plătite pentru alte servicii de certificare, servicii de consultanță fiscală și alte servicii decât cele de audit.
- k) Efectele comerciale scontate neajunse la scadență.
- l) Atunci când suma de rambursat pentru datorii este mai mare decât suma primită, diferența se prezintă în notele explicative.
- m) Datoriile probabile și angajamentele acordate.
- n) Angajamentele sub forma garanțiilor de orice fel trebuie, în cazul în care nu există obligația de a le prezenta ca datorii, să fie în mod clar prezentate în notele explicative, și trebuie făcută distincție între diferitele tipuri de garanții recunoscute de legislația națională. De asemenea, trebuie făcută o prezentare separată a oricărei garanții valorice care a fost prevăzută. Angajamentele de acest tip care există în relația cu entitățile afiliate trebuie prezentate distinct.
- o) Dacă un activ sau o datorie are legătură cu mai mult de un element din formatul de bilanț, relația sa cu alte elemente trebuie prezentată în notele explicative, dacă o asemenea prezentare este esențială pentru înțelegerea situațiilor financiare anuale.
- p) Orice detaliere a elementelor din situațiile financiare anuale, atunci când aceste elemente sunt semnificative și sunt relevante utilizatorilor situațiilor financiare.

ADMINISTRATOR,
Numele și prenumele _____
Semnătura _____

Stampila unității

ÎNTOCMIT,
Numele și prenumele _____
Calitatea _____
Semnătura _____
Nr. de înregistrare în organismul profesional _____

Întrebări recapitulative pentru verificarea cunoștințelor:

1. Cum sunt definite situațiile financiare?
2. Care sunt obiectivele situațiilor financiare?
3. Ce relație exprimă sintetic poziția financiară, de cine depinde și care componentă a situațiilor financiare o exprimă?
4. Cum poate fi sintetizată performanța întreprinderii și care componentă a situațiilor financiare o exprimă?
5. Care sunt caracteristicile calitative ale situațiilor financiare?
6. Care sunt utilizatorii situațiilor financiare?
7. Ce decizii pot fi elaborate pe baza situațiilor financiare de către fiecare utilizator în parte?
8. Care sunt componentele situațiilor financiare în varianta completă și ce act normativ o reglementează?
9. care sunt lucrările de închidere a exercițiului financiar?
10. Cum se realizează sistematizarea și agregarea datelor în situația financiară.....
11. Ce indicatori pot fi determinați prin analiza bilanțului?
12. Cum interpretați evoluția indicatorului...

BIBLIOGRAFIE;

1. Bernard Colasse – **Contabilitate generală**, Ed. Moldova, Iași, 2000
2. Emilian Dumitrean – **Contabilitate financiară**, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2008
3. Elena Hlaciuc, R. Petriș – **Bazele contabilității**, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 2007
4. E. Horomnea (coordonator) – **Bazele contabilității. Concepte. Modele. Aplicații**, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2007
5. C. Istrate – **Introducere în contabilitate**, Ed. Polirom, Iași, 2002
6. Mihai Ristea, C.G. Dumitru – **Contabilitatea afacerilor**– Ed. Tribuna Economică, București, 2006
7. Legea contabilitatii 82/1991 actualizata 2018
8. ORDIN Nr. 4160/2015 din 31 decembrie 2015 privind modificarea și completarea unor reglementări contabile
9. ORDINUL MFP 2634/2015 – Documentele financiar-contabile | norme de întocmire, norme de utilizare, modele
10. ORDIN Nr. 1802 din 29 decembrie 2014 - Partea I pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate emitent: ministerul finanțelor publice publicat în: MONITORUL OFICIAL NR. 963 din 30 decembrie 2014