

ADRIAN TRIFAN

MIRELA BABA

BAZELE CONTABILITĂȚII

ASPECTE TEORETICE ȘI APLICAȚII PRACTICE

CUPRINS

PREFAȚA	4
PARTEA I COMUNICARE ȘI MUNCA ÎN ECHIPĂ	5
Capitolul 1. COMUNICAREA LA LOCUL DE MUNCĂ ȘI LUCRUL ÎN ECHIPĂ	6
1.1. Niveluri de comunicare	6
1.2. Schema comunicării.....	8
1.3. Bariere în comunicare	9
1.4. Tehnici de comunicare.....	10
1.5. Comunicarea nonverbală	12
1.6. Munca în echipă	13
1.6.1. Stadiile unei echipe	14
1.6.2. Roluri în echipă.....	14
1.6.3. Medierea conflictelor	15
PARTEA a II-a FUNDAMENTELE CONTABILITĂȚII.....	16
Capitolul 2. OBIECTUL ȘI METODA CONTABILITĂȚII.....	17
2.1. Repere în evoluția contabilității.....	17
2.2. Obiectul de studiu al contabilității	17
2.3. Metoda contabilității.....	18
2.4. Utilizatorii de informații contabile	20
Capitolul 3. POZIȚIA FINANCIARĂ ȘI PERFORMANȚA ENTITĂȚII ECONOMICE	21
3.1. Bilanțul.....	21
3.2. Contul de profit și pierdere.....	36
Capitolul 4. ANALIZA ȘI ÎNREGISTRAREA OPERAȚIILOR ECONOMICE ÎN CONTURI.....	41
4.1. Contul și dubla înregistrare	41
4.1.1. Noțiunea, necesitatea și funcțiile contului	41
4.1.2. Forma și structura contului	42
4.1.3. Regulile de funcționare a conturilor	44
4.1.4. Dubla înregistrare și corespondența conturilor	45
4.2. Analiza contabilă a operațiilor economice și financiare. Formula și articolul contabil	46
4.3. Clasificarea conturilor	49
4.4. Modele de înregistrare a operațiilor economico –financiare în conturi	44
4.4.1. Ciclul de finanțare	44
4.4.2. Ciclul de investiții	59
4.4.3. Ciclul de exploatare	61
4.4.4. Operații economico –financiare privind trezoreria.....	69
Capitolul 5 DOCUMENTELE CONTABILE	73
5.1. Documentele justificative	73
5.2. Registrele de contabilitate	74
5.3. Arhivarea documentelor contabile.....	75
5.4. Gruparea și prezentarea pe scurt a documentelor contabile.....	75
5.5. Documente de sinteză contabilă.....	83
5.5.1. Situația fluxurilor de trezorerie	83
5.5.2. Situația modificărilor capitalurilor proprii.....	86
5.5.3. Note explicative	88
Capitolul 6. EVALUAREA ÎN CONTABILITATE	91

6.1. Formele de evaluare în contabilitate.....	91
6.2. Baze de evaluare utilizate în situațiile financiare	94
Capitolul 7. BALANȚA DE VERIFICARE	95
7.1. Noțiunea, conținutul și funcțiile balanței de verificare	95
7.2. Clasificarea balanțelor de verificare	95
7.3. Întocmirea balanței de verificare	96
Capitolul 8. CALCULAȚIA ÎN CONTABILITATE.....	99
8.1. Necesitatea calculației în contabilitate. Noțiune, principii, etape de realizare.	99
8.2. Recunoașterea costurilor și a produselor în sistemul contabil autonom	101
8.3. Procedee generale utilizate în calculația costurilor	107
PLANUL DE CONTURI GENERAL	116
BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ	128

PREFAȚA

Elaborarea unei lucrări de specialitate pentru asistenții de gestiune reprezintă o miză care solicită întreaga experiență a autorilor. Ceea ce ne-am propus prin această lucrare este să atragem absolvenții diferitelor specializări, mai ales a celor care nu au avut ca disciplină contabilitatea în pregătirea lor inițială, spre un mod modern de a o judeca și de a-i susține raționamentele.

Ce este specific mesajului nostru?

La acest nivel de studiu propunem să nu se supracobodifice demersul și să nu se facă abuz de statutul de tehnică al contabilității. Am vrea ca asistentul de gestiune și nu numai el să înțeleagă că, în fond, contabilitatea este un model de reprezentare a vieții unei entități, că ea se particularizează și se dezvoltă din științele economice și din necesitățile de conducere ale entităților.

De asemenea, toți cei interesați găsesc în lucrare și un posibil răspuns la ceea ce înseamnă să comunici eficient cu grupul de muncă din care faci parte și cu reprezentanții entităților cu care intri în contact.

Dincolo de neabandonabilul concept de patrimonialitate, dorim să punem accentul pe înțelegerea rolului contabilității în organizarea activității entităților economice, pe detalierea reprezentării entităților prin imaginile sugerate de situațiile financiare, pe rolul acestora din urmă în furnizarea de informații financiar-contabile fidele, corecte și complete cu privire la poziția financiară și performanțele oricărei entități economice. Aici, formatorul și cursantul găsesc cea mai mare încărcătură conceptuală, cele mai multe dintre noțiunile cu care vor opera mai târziu.

O lucrare de contabilitate nu poate să neglijeze o realitate simplă: viața unei entități înseamnă operații și alte evenimente care trebuie să fie înregistrate prin sistemul de conturi. Ca atare, problemelor teoretice și practice referitoare la conturi le-a fost afectat un loc special.

Și în celelalte capitole ale lucrării, autorii și-au propus să prezinte un sistem de concepte inteligibile, relevante și credibile, precum și un suport aplicativ-demonstrativ care permite înțelegerea contabilității.

Urmărind planul lucrării, se poate deduce că problemele tratate nu epuizează toate cerințele de prezentare a contabilității. Au fost reținute pentru studiu acele aspecte ce se pretează la diferite modalități de prezentare și care sunt de natură a ușura înțelegerea.

La elaborarea cărții s-a beneficiat de lucrările valoroase apărute în literatura de specialitate. Gruparea problemelor, modul de tratare, apelarea la diverse reprezentări au fost permanent subordonate cerinței ca aspectele analizate să fie accesibile, remarcându-se în mod permanent, logica de care beneficiază contabilitatea.

Nu avem pretenția că cele prezentate rezolvă toate cerințele solicitate de titlul lucrării sau epuizează problemele posibil de tratat în contextul dat.

Mulțumim pe această cale celor care au dorit să consulte această lucrare și așteptăm eventuale recomandări pentru o posibilă reeditare.

AUTORII

PARTEA I

COMUNICARE ȘI MUNCA ÎN ECHIPĂ

1. COMUNICAREA LA LOCUL DE MUNCĂ ȘI LUCRUL ÎN ECHIPĂ

Comunicarea este o abilitate foarte apreciată în ziua de azi. De cele mai multe ori, majoritatea dintre noi nu o percepem ca atare, pentru că ni se pare normal să comunicăm. Cine nu știe să comunice? A comunica presupune mai mult decât a transmite câteva informații. A comunica implică:

- alegerea unui anumit context;
- formularea corectă a întrebărilor;
- ascultarea interlocutorului;
- convingerea celuilalt și/sau „plăcerea de a comunica”;
- argumentare și respectarea dreptului la opinie;
- o anumită ținută și postură etc.

De ce este atât de important să comunicăm astfel încât ceilalți să ne înțeleagă? Pentru că modul în care comunicăm, calitatea procesului nostru de comunicare are impact asupra celor cu care interacționăm. Gândiți-vă ce reacție aveți atunci când stați de vorbă cu o persoană care face greșeli gramaticale, care intervine abuziv într-o discuție, care vă contrazice indiferent ce spuneți sau care vorbește numai ea. Și exemplele pot continua.

Comunicarea este o formă de relaționare, de schimb de informații, de cunoaștere și de interacțiune. Din acest motiv, și nu numai, prin comunicare ne definim, ne identificăm în fața celorlalți. În interacțiunile cu prietenii, clienții, șefii sau colegii, fiecare informație pe care o transmiteți spune ceva despre dvs. Iar pentru a fi siguri că imaginea pe care o transmiteți este impecabilă, comunicarea trebuie să fie la fel.

1.1. Niveluri de comunicare

Comunicarea are loc la mai multe niveluri, pentru că numărul de persoane cu care interacționăm și natura relațiilor pe care le avem cu ele diferă. Astfel, e normal să vorbim de comunicare interpersonală când vorbim „între patru ochi” sau comunicare publică atunci când avem de ținut o prezentare în fața unui auditoriu. Fiecare nivel de comunicare implică anumite particularități, motiv pentru care necesită tratări diferențiate.

Comunicarea se desfășoară la cinci niveluri distincte:

Comunicarea intrapersonală: este considerată de psihologi modalitatea prin care menținem echilibrul psihic. Gândiți-vă de câte ori nu v-ați surprins vorbind cu dvs. înșivă, cu voce tare sau în gând. Indiferent că e vorba de o analiză a unei situații, de anumite decizii sau lucruri la care ne gândim, de cuvintele sau întrebările pe care singuri ni le rostim, dialogul cu noi înșine ne ajută să ne evaluăm, să reflectăm și să ne judecăm. Este momentul în care suntem pe deplin sinceri.

Comunicarea interpersonală: mai este numită și comunicarea „de la om la om” sau „între patru ochi”, pentru că reprezintă dialogul dintre doi interlocutori. Este și cea mai frecventă formă de comunicare. Motivele pentru care comunicăm cu celălalt oferă încă teren de discuții pentru teoreticieni și psihologi.

Majoritatea dintre noi comunicăm pentru că dorim să transmitem un mesaj. S-a stabilit însă că există mai multe motive ale interacțiunii interpersonale:

- informativ: primul sens la care ne raportăm atunci când vorbim de comunicare este cel de a informa. Dar, așa cum vom vedea, comunicarea interumană este un proces mult mai complex;
- poziționare în raport cu celălalt: prin comunicare, orice persoană își asumă o identitate și se poziționează în raport cu celălalt actor al comunicării. În orice societate acest lucru se impune;

- influențare: comunicarea va fi mereu și o încercare de a influența, de a convinge, iar una dintre caracteristicile ei este aceea de a produce efecte. Ea urmărește să-l determine pe celălalt să creadă, să gândească sau să acționeze conform convingerilor noastre;
- relațională: prin comunicare interacționăm, legăm și consolidăm relații. Din comunicare poate reieși astfel natura relației pe care o avem cu interlocutorul;
- normativă: comunicarea nu se poate desfășura, fără ca interlocutorii să se poziționeze într-un sistem de reguli împărtășite și acceptate de ambele persoane. Aceste reguli pot exista sau sunt construite reciproc în timpul dialogului de către partenerii de comunicare.

Comunicarea de grup: aici, deja numărul persoanelor care participă la comunicare crește. Grupul presupune prezența mai multor persoane, dar nu mai mult de 11. Vorbim de comunicare de grup în cadrul familiei (cu mai mulți membri), între prieteni, la muncă. Dar anturajul este unul intim, în care comunicarea este lipsită de inhibiții. În cadrul grupului, prin comunicare se împărtășesc cunoștințe și experiențe, se iau decizii și se rezolvă probleme.

Comunicarea publică: numărul persoanelor poate fi mai mare, dar nu mai mic de 3. Distanța dintre cel care vorbește și auditoriu este mai mare. Comunicarea publică este o formă de discurs, de expunere sau prezentare, întâlnită în cadrul cursurilor, conferințelor, întrunirilor.

Comunicarea de masă: publicul este numeros, dar și variat. Este cazul mesajelor scrise, răspândite într-un sistem instituționalizat. Forme ale acestei comunicări sunt: presa, cărțile etc.

Modalități de comunicare

Așa cum există mai multe niveluri la care putem comunica, există mai multe modalități de comunicare:

Comunicarea scrisă: de cele mai multe ori comunicăm în scris doar atunci când ni se cere, pentru că, din economie de timp, alegem să transmitem oral mesajele. Forme ale comunicării scrise sunt: rapoartele, adeverințele, cererile, ofertele de preț, etc. Indiferent de forma de comunicare scrisă aleasă aceasta ar trebui să respecte câteva reguli de scriere:

- *Corectitudinea:* reprezintă respectarea normelor gramaticale, de punctuație și ortografie. Scrierea corectă transmite respect pentru cel care va citi mesajul. Corectitudinea vizează nu numai conținutul, ci și alegerea unei forme potrivite de corespondență. Nu veți trimite o prezentare de 50 de pagini pe e-mail, ci se va prefera tipărirea și trimiterea ei, pentru a fi ușor de parcurs;
- *Claritatea:* se referă la evitarea cuvintelor și exprimărilor care pot produce confuzii. Se vor evita cuvintele care pot avea mai multe înțelesuri, frazele lungi care sunt greu de citit și înțeles și termenii care nu sunt cunoscuți de cei cărora vă adresați;
- *Concizia:* cui îi place să citească pagini întregi care puteau fi exprimate la fel de bine în câteva paragrafe? Este, evident, o pierdere de timp. Pentru aceasta:
 - eliminați cuvintele care nu aduc plus de înțeles, ci sunt simpli „paraziți”, îngreunând comunicarea și înțelegerea propoziției. De exemplu, comparați: „în ce privește viteza de execuție acest dispozitiv este rapid”, cu: „dispozitivul este rapid”;
 - folosiți propoziții scurte;
 - grupați propozițiile în paragrafe, aerisite, pentru a fi mai ușor de parcurs.
- *Oficialitatea:* stilul unui act/document depinde de destinatar. Cu cât acesta va fi mai oficial cu atât și stilul va fi mai sobru, obiectiv și lipsit de orice încărcătură afectivă;
- *Politețea:* exprimări ca: „v-aș fi recunoscător”, „apreciez”, „vă mulțumesc”, „cu considerație” nu trebuie să lipsească dintr-un act/document oficial.

În cele ce urmează vom trata procedura de elaborare a unei cereri personale, întrucât această formă este cea mai întâlnită în mediul de lucru.

Cererea personală este o scrisoare prin care cereți instituției unde sunteți angajați un anumit lucru. Indiferent că e vorba de o cerere de recomandare, cerere de concediu sau cerere de eliberare a unei adeverințe, forma este aceeași:

- Formula de adresare, prin care se menționează funcția persoanei căreia ne adresăm, ex: „Domnule director”;
- Textul cererii: introducerea începe cu câteva elemente specifice unei cereri: „Subsemnatul”, urmat de numele și prenumele dvs., locul de muncă, calitatea și motivul cererii;
- Încheierea: de obicei încheierea este sub forma unei formule de mulțumire: „vă mulțumesc anticipat”. În partea de jos a cererii nu trebuie să lipsească semnătura (dreapta jos) și data cererii (stânga jos);
- Adresarea scrisorii se face în subsolul paginii, ca o continuare a adresării inițiale, cu precizarea că acum se trece tot numele persoanei, însoțit de numele unității de care aceasta aparține. De ex.: Domnului Director al S.C. Comoptim S.R.L. Se vor evita prescurtări în formulele de adresare, de ex.: „d-lui”, în loc de „domnului”.

Comunicarea orală este cea mai întâlnită formă de comunicare și cea mai veche. Prin comunicarea orală se transmit mai departe norme, reguli, conduite acceptate în societate, în grup sau mediul de lucru. Mesajele pe care le transmitem oral depind în mare măsură de persoanele cărora ne adresăm. Dacă ele sunt colegi, cuvintele alese țin de un limbaj nepretențios, cunoscut, putem spune chiar ușor „neșlefuit”. Gândiți-vă cum se schimbă situația dacă ne referim la șef sau la un client. Mesajul va căpăta un caracter formal, dat de natura relației pe care o avem cu interlocutorul. Diferența dintre formal și informal nu este specifică numai comunicării orale. În general, caracterul formal se referă la mesaje care circulă pe căi reglementate intern și care au legătură cu activitatea pe care o desfășurați. Caracterul informal vizează discuțiile pe care le aveți cu colegii, schimbul de păreri, impresii și orice informație care circulă neoficial.

Înainte de a comunica este important de stabilit nivelul la care comunicăm și modalitatea prin care alegem să transmitem informația. Ne adresăm unor persoane care abia s-au angajat, ne adresăm în scris sau oral, formal sau informal? Este decizia noastră, decizie care ne va influența mai departe în alegerea canalului de transmitere a mesajului, în modul în care codificăm informația.

1.2. Schema comunicării

În cea mai simplă formă a ei, comunicarea presupune transmiterea unui mesaj de la un emițător către un receptor. Dar dacă privim mai atent realizăm că sunt elemente fără de care o bună comunicare ar fi practic imposibilă. Vom trata toate aceste elemente separat.

Contextul de comunicare: tot ce facem se desfășoară într-un anumit context, de care nici comunicarea nu poate fi desprinsă. De ce este atât de important să ne raportăm la context atunci când comunicăm? Pentru că mesajul pe care îl transmitem este condiționat și influențat de contextul în care ne aflăm. De exemplu: nu îi veți reproșa unui coleg că a greșit ceva, când de față este și clientul. Acesta este doar un tip de context care ne poate influența, alte tipuri sunt:

- Contextul fizic: mediul în care se desfășoară comunicarea reprezintă contextul fizic. Sala, incinta, lumina, ambianța joacă un rol important în interacțiunea cu celălalt. Disponerea meselor într-o cameră, „ca la școală”, dă senzația unei lipse de interacțiune și deschidere în dialog. Altfel va influența comunicarea o așezare sub formă de cerc;
- Contextul cultural: se referă la normele, mentalitățile, valorile împărtășite de cei care relaționează. De obicei acestea sunt aceleași pentru fiecare cultură sau subcultură în parte;
- Contextul social și psihologic: statutul și relațiile dintre cei care comunică, natura relațiilor dintre ei. Altfel veți discuta cu un superior, cu un coleg sau cu aceeași persoană în mediul de muncă sau într-un magazin;
- Contextul temporal: reprezintă momentul în care este plasat mesajul. Gândiți-vă cum va părea un compliment dacă, imediat după, cereți o favoare persoanei căreia i l-ați adresat.

Emitătorul: este cel care declanșează comunicarea. Așa cum o spune și numele, emițătorul este persoana care transmite informația. Putem transmite informații atunci când râdem, când întârziem, ridicăm din sprâncene sau când rostim un salut.

Receptorul: este cel care primește informația transmisă de emițător. Atunci când comunicăm ne aflăm atât în ipostaza de emițător, cât și de receptor de mesaje. În momentul în care rostim un mesaj, suntem atenți și la impactul pe care acesta îl are asupra interlocutorului. „Culegem” mesaje cum sunt:

- mișcarea capului: știm că dacă sensul este de sus în jos, pe verticală, persoana ne aprobă;
- poziția corpului: dacă persoana se ridică, ar fi bine să încercăm să încheiem discuția pentru că mesajul este cât se poate de clar – interlocutorul vrea să plece;
- expresia feței: roșeața poate însemna, în funcție de context, că persoana este nervoasă, că s-a intimidat sau pur și simplu, poate temperatura din încăperea poate fi ridicată etc.

Mesajul: este informația (sentimentul, atingerea, mirosul, ideea, știrea) pe care o transmitem.

Codificare-decodificare: pentru a fi transmis, mesajul trebuie „îmbrăcat” într-o formă potrivită pentru a fi recepționat adecvat de către celălalt. Această formă este codificarea. De exemplu, mesajul: „Ai făcut treabă bună!”, poate fi codificat sub forma unei bătăi pe umăr, cu condiția ca și celălalt să aibă aceeași reprezentare a semnului. În măsura în care recunoaște mesajul, decodificarea (interpretarea) se face în momentul în care gestul este executat.

Canalul de comunicare: este mijlocul, calea pe care circulă mesajul. În comunicarea cu ceilalți folosim rareori un singur canal (vizual, olfactiv, auditiv, vocal). De cele mai multe ori intervin mai mult de două: ascultăm și vorbim; vorbim și gesticulăm.

Zgomotele: sunt perturbații, „paraziți”, care pot afecta transmiterea și receptarea corectă a mesajului. Aceștia pot fi:

- paraziți de natură fizică: zgomotul de afară, vocea din altă cameră, claxonul, sunetul unui telefon, hârtia șifonată etc.;
- paraziți de natură psihologică: erori de judecată, lipsă de deschidere, prejudecăți, experiența anterioară;
- paraziți de natură semantică: țin de interpretarea și sensul pe care noi îl dăm anumitor cuvinte.

Răspunsul (Feedback): prin feedback avem posibilitatea să evaluăm în ce măsură ceea ce spunem sau transmitem este înțeles corect de către celălalt. Feedback înseamnă un răspuns, o reacție prin care noi ne putem adapta mesajul. Astfel, funcțiile principale ale feedbackului devin: control, adaptare și reglare a comunicării verbale, dar și nonverbale.

Competența de comunicare: se dobândește în timp și presupune abilitatea de a comunica eficient, indiferent de situație.

Comunicarea nu se oprește la transmiterea mesajului. Ea începe în momentul în care dorim să transmitem ceva unei persoane sau unui grup. Înainte de a rosti anumite cuvinte sau de a face diverse gesturi, evaluăm contextul în care ne aflăm. Acesta ne influențează, putem spune chiar, că ne obligă, să ne adaptăm comportamentul și limbajul la situația de comunicare. În funcție de context, de persoana cu care comunicăm, de canalul de comunicare pe care îl alegem și de receptarea corectă a feedbackului, putem spune că am desfășurat sau nu un proces eficient de comunicare.

1.3. Bariere în comunicare

De multe ori ni s-a întâmplat să nu înțelegem ce ni se transmite, să constatăm că alții au înțeles cu totul altceva față de ce am transmis noi sau să ne surprindem că nu suntem atenți la persoana care vorbește. Toate sunt cauze sau efecte ale unei comunicări deficitare. În cele ce

urmează vom învăța care sunt principalele bariere care intervin în procesul de comunicare, dar și în cel de ascultare și cum putem adopta cele mai bune tehnici de comunicare.

Nu întotdeauna comunicarea cu celălalt este așa cum ne-am dori noi. De multe ori apar o serie de bariere sau de interferențe. Comunicarea poate suferi la diferite niveluri (emițător, receptor, limbaj).

La nivelul emițătorului și receptorului

- starea emoțională: emoția puternică poate duce la blocarea totală a comunicării;
- rutina: dacă ceea ce transmitem se desfășoară deja într-o manieră cât se poate de cunoscută celorlalți, comunicarea poate avea de suferit;
- imaginea de sine: o imagine de sine mai puțin favorabilă, afectează comunicarea (contactului vizual poate să lipsească, tonalitatea cu care este rostit mesajul poate fi una joasă, etc.);
- lipsa atenției: în funcție de contextul în care se desfășoară comunicarea, mesajul poate să ajungă sau nu la receptor (pe stradă trec foarte mulți oameni sau sunt mulți distractori, la birou sună telefonul etc.);
- egocentrismul: reprezintă manifestarea interesului doar pentru propria persoană. Astfel de persoane, egocentrice, vorbesc doar despre eul lor, casa lor, copilul lor... Rezultatul este ușor de anticipat. Ajung să vorbească singure, pentru că nimeni nu le mai ascultă;
- secretomania: la polul opus egocentricilor se află secretomanii. Aceștia refuză să împărtășească orice informație care îi privește și evită orice direcționare a conversației către discuții personale.

La nivel de limbaj

- neclaritatea: reprezintă tendința de a comunica neclar, cu multe sensuri secundare, de ex.: "Am venit cu o duzină dintre colegii mei";
- prea multe verigi intermediare: presupune transmiterea mesajului prin mai multe persoane, până ajunge la destinatar. Astfel, sensul mesajului poate fi distorsionat, iar punctele importante înțelese;
- generalizarea: se generalizează atunci când se trag concluzii greșite pe baza unor fragmente de informație. Putem să o recunoaștem atunci când sunt folosite cuvinte ca: "întotdeauna", "niciodată";
- suprainformarea: se intră în prea multe detalii, fără a oferi o imagine de ansamblu;
- jargonul: este un limbaj specific doar unor grupuri (sociale sau profesionale). Poate una dintre cele mai cunoscute situații de comunicare în care folosirea jargonului ajunge să blocheze dialogul este vizita la doctor.

1.4. Tehnici de comunicare

Tehnicile de comunicare sunt modalități, mijloace prin care noi putem interveni în procesul de comunicare pentru a ne asigura că interacțiunea cu celălalt este una eficientă și plăcută de ambele părți. Astfel de tehnici privesc atât comunicarea verbală, nonverbală, precum și partea de ascultare, căreia nu îi acordăm, de multe ori, importanța cuvenită.

Ascultați activ

- fiți atent la ce se discută, nu căutați să formulați răspunsuri, replici sau întrebări;
- evitați să presupuneți că știți ce urmează să vă spună celălalt;
- puneți întrebări pentru a vă clarifica, nu pentru a vă proba anumite argumente sau pentru a-l combate pe celălalt;
- chiar dacă nu sunteți de acord cu ce spune interlocutorul, ascultați-l până la capăt. Nu îl întrerupeți, este părerea lui;
- lăsați să treacă 2-3 secunde până să începeți să vorbiți. Astfel veți da ocazia celuilalt să își tragă răsuflarea și să se mobilizeze pentru a vă asculta;

- fiți imparțial, încercați să nu emiteți judecăți, să nu criticați sau să vă impuneți punctul de vedere;
- eliminați pe cât posibil distragerile, acordați celuilalt toată atenția dvs.;
- fiți empatic, transpuneți-vă în situația celuilalt și încercați să îi înțelegeți poziția;
- reformulați și puneți întrebări, astfel celălalt va observa că sunteți interesat și atent la ce vorbește;
- sumarizați din când în când ceea ce ați înțeles. În acest fel celălalt va vedea că sunteți interesat să rețineți corect informația.

Atenție la ascultarea nonverbală

- mențineți contactul vizual: uitați-vă cu interes la celălalt în timp ce vorbește. În acest fel îl veți asigura că sunteți implicat și alături de el în ce se discută, dar vă veți ajuta și pe dvs. „să nu rămâneți prins” cu atenția și gândurile pe alte lucruri din jur;
- păstrați o postură dreaptă: lăsați să se vadă din poziția corpului că sunteți interesat și angajat în discuție. Păstrați o postură dreaptă și puțin înclinată spre vorbitor. Atenție! Dacă vorbitorul stă în picioare, nu aveți voie să vă așezați;
- expresia feței: nu uitați că ceea ce simțiți și gândiți se reflectă mai departe în expresivitatea feței;
- gesturile: spun foarte mult despre dvs. Atenție să nu lăsați impresia că nu mai aveți stare, că sunteți plictisit sau iritat.

Faceți informația accesibilă

- nu oferiți mai mult de o idee în propoziție. Organizați-vă informația astfel încât să fie ordonată într-o manieră logică, care poate fi ușor urmărită;
- folosiți o exprimare pozitivă. Evitați folosirea verbelor la negativ sau a negațiilor;
- Folosiți în propoziții pronumele „eu”, persoana I, nu forme cum sunt: „se spune”, „se aude”, „unii cred”;
- Evitați cuvintele dificile sau greu de înțeles, expresiile străine sau jargonul.

Ascultarea activă

O definiție cât se poate de simplă ar putea fi aceea că ascultarea înseamnă receptarea a ceea ce ne transmite interlocutorul. Un bun ascultător însă este mai mult decât un simplu receptor de mesaje. Chiar dacă mulți avem impresia că a asculta este o stare pasivă: taci și asculti ce spune celălalt, ascultarea activă presupune din contră foarte multă implicare. Ascultarea activă înseamnă atenție, formulare de întrebări, poziționare corespunzătoare, empatie, respect față de ce are celălalt de spus, etc. Ea este decisivă pentru a construi o relație. Ascultând, percepem și încărcătura emoțională pe care o are mesajul. În calitate de ascultători este necesar să acordăm atenție sentimentelor și atitudinilor transmise prin mesaj.

Dacă o persoană simte că este ascultată vom observa că și deschiderea ei în comunicare va fi alta. Cui nu-i place să fie ascultat, să vadă că celălalt confirmă și e de acord cu ce spune, că îl completează și e atent la discuție?

O mai bună ascultare vă va ajuta:

- să îl înțelegeți mai bine pe celălalt
- să vă cunoașteți mai bine interlocutorul
- să vă înțelegeți mai bine cu persoana cu care interacționați
- să aflați toate informațiile de care aveți nevoie

Cel mai important lucru în ascultare este empatia și abilitatea de a pune întrebări. Empatia poate fi definită ca fiind capacitatea de a simți ceea ce simte altă persoană. Înseamnă să vă puteți pune „în pielea celuilalt”, să gândiți și să simțiți din poziția lui. Cum puteți face asta?

- Evitând evaluarea sau critica
- Înțelegând gândurile și comportamentul prin întrebări

În momentul de ascultare atitudinea trebuie să fie una degajată și relaxată, pentru a induce o stare de confort celuilalt. Pentru a-l asigura pe celălalt de toată atenția dvs., feedbackul este obligatoriu. Cu toate acestea, mai intervin probleme și în ascultare, cum sunt:

- egocentrismul: persoanele egocentrice nu ascultă până la capăt, întrerupând vorbitorul, se gândesc la ce vor spune, nefiind atente la informația care se transmite;
- supraîncărcarea cu mesaje: prea multe informații care vin din prea multe direcții. Dacă în timp ce discutăm cu șeful, ne sună telefonul, la care nu putem răspunde, atenția va scădea;
- grijile: o problemă care ne macină ne va scădea disponibilitatea de a asculta;
- gândirea rapidă: creierul poate procesa cca. 450 cuvinte/minut, iar vorbitorul pronunță normal cam 150; restul de timp poate fi ocupat cu alte gânduri;
- neîncrederea în informația transmisă sau chiar în persoana cu care discutăm poate duce la o ascultare deficitară;

Formularea de întrebări trebuie să se facă ținând cont de anumite principii de formulare. Pentru a fi înțeleasă și pentru ca dvs. să primiți răspunsul pe care îl așteptați, o întrebare trebuie să fie:

- scurtă: atenția ascultătorului e limitată. Până apucați să terminați întrebarea, persoana poate uita deja ce ați spus anterior;
- clară: simplificați atât cât să nu omiteți aspecte importante. Evitați să transmiteți sau să cereți mai mult de o informație în întrebare;
- relevantă: de câte ori nu vi s-a întâmplat ca oamenii să pună întrebări care nu au nici o legătură cu subiectul discutat. Sentimentul transmis nu este foarte plăcut. Urmăriți ca fiecare întrebare să aibă legătură cu ceea ce se discută pentru a nu da impresia că sunteți dezinteresat sau că vreți să schimbați subiectul;
- neutră: nu încercați să influențați interlocutorul prin modul în care puneți întrebarea sau prin construcția ei;
- pozitivă: urmăriți mesajul transmis de cele două întrebări care se referă la același lucru și totuși transmit mesaje diferite:
 - Cum îi putem determina pe angajați să muncească mai bine? (probabil vă gândiți la penalizări, pedepse)
 - Cum putem să facem ca angajații să aibă performanțe mai bune?
- deschisă: încercați să obțineți mai mult decât un simplu „da” sau „nu” de la celălalt. De multe ori aceste răspunsuri nu sunt suficiente pentru a vă lămurii. Așadar urmăriți să formulați întrebări deschise.

Comunicarea cu celălalt nu se desfășoară întotdeauna așa cum ne dorim. Intervin așa numitele bariere, atât în transmiterea mesajului, cât și în receptarea lui. Barierele se pot întâlni la nivelul emițătorului/receptorului (egocentrismul, secretomania, starea emoțională, etc.), dar și la nivelul limbajului (suprainformarea, prea multe verigi intermediare, generalizarea, etc.). Cunoașterea acestora ne ajută să le putem identifica atunci când apar și să putem interveni.

Procesul de comunicare este eficient atunci când putem vorbi de o relație activitate-activitate. Acest lucru înseamnă că nu numai emițătorul este activ, ci și receptorul. Empatia și formularea de întrebări sunt poate printre cele mai importante modalități de a asculta activ.

1.5. Comunicarea nonverbală

Surprinzător sau nu, prin nonverbal transmitem mult mai multă informație decât verbal. Comunicarea nonverbală înseamnă: gestică, mimică și postură. Este important de cunoscut semnificația pe care anumite mesaje o au pentru că în funcție de interpretarea lor corectă putem acționa corespunzător. De exemplu: dacă atunci când transmiteți unui coleg niște cerințe, veți observa că acesta se încruntă, atunci poate ar fi cazul să îl întrebați dacă are nelămuriri cu privire la ce i-ați comunicat. Totuși, interpretarea comunicării nonverbale nu trebuie generalizată, pentru că există mesaje care trebuie interpretate numai prin raportare la context.

Gesturile: majoritatea dintre noi gesticulăm ca o modalitate de a însoți nonverbal cuvintele pe care le rostim. De multe ori ne ajută: arătăm în direcția care ne interesează, descriem obiecte, lucruri folosindu-ne de mâini etc. Cele mai cunoscute gesturi sunt: cel de plictiseală (ducerea mâinii la gură), cel de nelămurire (clasicul scărpinat în cap), concentrare (mâna sprijină fruntea), uimire (mâna freacă bărbia) etc.

Mâinile și picioarele

- gesturile ample arată patos, grandoare
- gesturile repezite indică agresivitate
- gesturile mărunte sunt un semn de modestie, simplitate

Mișcările capului

- capul ușor înclinat arată ascultare cu interes
- clătinare de sus în jos este semn al înțelegerii
- clătinare de la stânga la dreapta indică dezaprobare

Postura: ne oferă informații despre noi și implicarea în procesul de comunicare (atitudine, apropiere față de persoana cu care vorbim). De regulă, atunci când o persoană vorbește și stă în picioare, poziția noastră „o va copia” pe cea din fața noastră. Dacă vorbim cu niște colegi, atunci așezarea ia, de regulă, forma unui cerc.

Mimica: cel mai important element aici este contactul vizual și zâmbetul. De obicei atunci când vorbim cu cineva, o foarte mare parte din timp, privirea noastră este ațintită asupra ochilor și trăsăturilor feței. Majoritatea dintre noi preferă o față expresivă, care să comunice, decât una pe care nu o putem citi și ne induce astfel, un oarecare disconfort. Atenție la câteva semnale:

- Zâmbetul poate fi o manifestare a bucuriei sau a jenei;
- Mimica poate arăta încruntare, mânie, surpriză sau neplăcere;
- Contactul vizual este necesar în comunicare, dar nu mai mult de 60-70% din timp, pentru că riscați să iritați persoana. În schimb, un contact foarte redus este un semn de distanță mare între interlocutori;
- Privirea într-o parte poate indica lipsa interesului.

Comunicarea verbală poate fi valorizată sau din contră poate avea de suferit din cauza comunicării nonverbale. O gestică potrivită cu ceea ce discutăm, o postură dreaptă și încrezătoare, o privire caldă și un zâmbet plăcut sunt „mici trucuri” care ne vor ajuta oricând în comunicarea cu șefii, colegii, clienții sau prietenii.

1.6 Munca în echipă

În mediul de lucru, ne desfășurăm activitatea de multe ori în echipă, dar și individual, în funcție de sarcinile pe care le avem de îndeplinit. Deci formarea echipei depinde de îndeplinirea unei sarcini comune, care necesită mai multe persoane. Cel mai obișnuit grup este cel format din mai mulți subordonați și un șef căruia aceștia îi dau socoteală. Îndeplinirea sarcinii depinde în aceste condiții de mai mulți factori cum sunt: caracteristicile oamenilor care formează echipa, interacțiunea, relațiile și rolurile pe care le stabilesc între ei, dar, nu în ultimul rând, de rezolvarea situațiilor conflictuale.

O echipă se construiește de regulă pentru că se dorește rezolvarea mai eficientă, mai rapidă a unei sarcini, pentru care este nevoie de implicarea mai multor persoane. Dar oare mai mulți oameni strânși împreună se pot numi ”echipă”? Cu siguranță nu. Echipa trebuie să îndeplinească simultan mai multe caracteristici:

- dimensiunea grupului: specialiștii spun că mărimea optima este în jur de 5-12 persoane. Dacă grupul depășește acest număr apar diverse probleme: interacțiuni limitate între toți membrii grupului (vom comunica doar cu cei pe care am ajuns să îi cunoaștem), “biseriçuțe”, fenomene de atragere și respingere, comunicare deficitară (informația nu va ajunge la toți membrii echipei), etc.;

- sarcina comună: diferența dintre un grup și o echipă stă tocmai în înțelegerea și însușirea a ceea ce are fiecare de rezolvat. În echipă, membrii se raportează la obiectivul sau sarcina pe

care toți o au de realizat, gradul de cooperare este mult mai mare și relațiile mai strânse. În acest caz pierderea unui membru afectează considerabil echipa. Orientarea către același scop oferă oamenilor o mai mare implicare și angajament;

- **completare reciprocă:** mai multe persoane dau echipei mai multe lucruri valoroase. De la fiecare se așteaptă să contribuie cu calitățile și abilitățile proprii în rezolvarea sarcinii. Mai multe persoane nu numai că oferă mai multe puncte de vedere, dar și dețin niveluri și cunoștințe diferite care nu fac decât să ajute prin diversitate;

- **Încredere:** o echipă bine construită și care funcționează eficient va fi una în care relațiile sunt de deschidere, comunicare și încredere între membrii.

Legătura dintre comunicare și munca în echipă este foarte importantă. O comunicare eficientă stă la baza unei bune funcționări. Imaginați-vă ce s-ar întâmpla dacă nimeni nu ar ști ce face celălalt, dacă două persoane ar munci la aceleași lucruri, dacă ar interveni schimbări de planuri și doar o parte dintre membrii ar fi la curent cu ele, etc. Comunicarea și interacțiunea depind de stadiul în care este echipa. Este normal ca într-o echipă abia formată orientarea spre comunicare să fie mai scăzută. Pentru aceasta vom discuta în continuare care sunt stadiile formării unei echipe.

1.6.1. Stadiile unei echipe

Nici o echipă nu funcționează bine imediat. Este normal, pentru că membrii, chiar dacă se cunosc, se poate să nu mai fi lucrat până atunci împreună. Echipa va da randament doar după ce anumite stadii sunt parcurse:

- **Formare:** în acest stadiu membrii încearcă să își răspundă la o serie de întrebări: „Care este scopul nostru?”, „Ce voi face eu?”, „Ce vor face ceilalți?”, etc. Este o etapă de tatonare și de cunoaștere;

- **Răbufnire:** în acest stadiu apare deseori conflictul. Exprimarea părerilor sub formă de critică, nerespectarea dreptului la opinie fac să apară, de cele mai multe ori, conflictul;

- **Normare:** membrii rezolvă problemele apărute și ajung la un acord cu privire la respectarea unor norme comun acceptate. De abia din acest moment începe să se vadă performanța;

- **Funcționare:** membrii lucrează bine, sarcinile pe care și le-au propus sunt duse la îndeplinire. În această etapă echipa devine foarte unită. Toți colaborează pentru atingere obiectivului;

- **Destrămare:** durata de viață a unei echipe este variabilă. Ea depinde de natura sarcinii de lucru. Dacă sarcina este mai complexă și presupune o durată mai mare de timp pentru îndeplinire, atunci și echipa va funcționa pentru mai mult timp. În momentul în care echipa și-a atins scopul, ea se destramă.

1.6.2. Roluri în echipă

Rolurile sunt poziții în cadrul echipei pe care membrii și le asumă. Rolurile nu sunt, și nici nu trebuie orientate numai pe sarcină. Și latura afectivă a echipei este importantă, adică orientarea pe relație.

Rolurile orientate pe relație: în cadrul echipei trebuie să existe o anumită atmosferă. Este bine cunoscut faptul că ne place să ne simțim bine și să ne înțelegem cu oamenii cu care lucrăm. Comunicarea deschisă contribuie la formarea sentimentului că aparținem unei echipe și că suntem acceptați de ceilalți. Astfel de roluri sunt:

- **Susținătorul:** laudă ideile și contribuțiile altora, dând dovadă de prietenie
- **Armonizatorul:** mediază diferitele conflicte dintre membri, găsind puncte comune între păreri diferite
- **Eliberatorul de tensiuni:** folosește glumele și umorul pentru a reduce tensiunea
- **Energizantul:** îi motivează pe ceilalți pentru a depune un efort mai mare
- **Confruntatorul:** îi confruntă direct pe cei cu comportamente neproductive

Roluri orientate pe sarcină: astfel de roluri ajută ca fiecărei persoane să îi revină câte o parte din ceea ce este de făcut.

- Deschizătorul de drumuri: identifică modul de îndeplinire a sarcinii
- Căutătorul de informații: pune întrebări, solicită opinii
- Constructorul: construiește pe ideile exprimate de alții; oferă exemple
- Time keeper-ul: se ocupă ca membrii echipei să se centreze pe sarcini în timpul alocat
- Monitorul: verifică progresul și înregistrează rezultatele obținute
- Realistul: verifică dacă ideile prezentate au aplicabilitate practică; ancorează comentariile în realitate
- Legiuitorul: ajută la aplicarea regulilor și menținerea standardelor
- Sintetizatorul: combină ideile și sumarizează punctele de vedere ale echipei, ajutând membrii să înțeleagă concluziile la care s-a ajuns.

1.6.3. Medierea conflictelor

Diversitatea este bună dacă ne gândim la puncte de vedere diferite, calități și abilități variate, eforturi concentrate. Dar diversitatea poate duce și la apariția conflictelor. Majoritatea conflictelor izbucnesc din cauza faptului că există mai multe păreri. Nu uitați că fiecare este liber să se exprime. Din ce alte cauze pot apărea conflicte:

- Diferențe personale: percepții diferite, sisteme de valori diferite, experiențe diferite, nivel de implicare, obiective și priorități, etc.
- Comunicarea și modul de relaționare: înțelegeri diferite ale aceluiași mesaj, ascultare săracă, lipsa comunicării/a unei comunicări deschise, intervenții agresive în discuții, etc.
- Structurarea activităților: resurse limitate, atribuirea de roluri și responsabilități, etc.

Cum putem media un conflict?

- Identificați sursa de conflict
- Clarificați sarcinile de îndeplinit
- Propuneți obiective acceptate în egală măsură
- Nu vă transformați în arbitru, ajutați doar să se ajungă la un acord
- Încurajați găsirea unei soluții pe cale amiabilă

Nu uitați

- Diferențele de opinie trebuie discutate într-o manieră deschisă
- Confruntarea trebuie orientată spre sarcină, nu pe persoană
- Atmosfera este bine să fie una de suport și de încredere, în care să nu existe sentimentul că sunt persoane care „stau degeaba” și altele care fac toată treaba
- Pentru a nu apărea conflictul cauzat de lipsa unor informații, comunicarea trebuie să existe atât pe orizontală (între colegi), cât și pe verticală (cu șeful). Atenție la pericolul „filtrării” informației. Evitați să stabiliți dvs. ce este important ca o persoană să știe. Oferiți toată informația pe care o aveți și lăsați persoana să rețină ce consideră ea relevant. Altfel, riscați să omiteți chiar informația de care ea avea nevoie

Munca în echipă este inevitabilă la locul de muncă. Toți am muncit până acum măcar o dată împreună cu alte persoane la o sarcină. Sunt meserii unde accentul este pus mai mult pe munca individuală, iar în altele pe munca în echipă. Cu toate acestea, cunoașterea propriului rol, a propriilor resurse este punctul de plecare în integrarea într-o echipă. Pe lângă aceasta, medierea situațiilor conflictuale oferă avantajul consolidării relațiilor în cadrul echipei și a rezolvării pe cale amiabilă a neînțelegerilor. Totul pentru a ajunge la performanță.

PARTEA a II-a

**FUNDAMENTELE
CONTABILITĂȚII**

2. OBIECTUL ȘI METODA CONTABILITĂȚII

2.1. Repere în evoluția contabilității

Forma inițială de organizare a contabilității în evul mediu a fost contabilitatea memorială, constând din însemnări cu caracter contabil care substituiau memoria în condițiile creșterii operațiunilor economice și financiare. Registrele folosite pentru contabilitatea memorială au stat la baza organizării contabilității în partidă simplă. Sistemul contabil în partidă simplă prevede reflectarea unilaterală a faptelor economice, utilizând înregistrarea în partidă simplă, conform metodei „intrare-ieșire”. Potrivit reglementărilor (**Ordinul nr. 1969 din 09/11/2007**) sistemul de contabilitate în partidă simplă reprezintă ansamblul registrelor și documentelor contabile, legal reglementate, care servesc la înregistrarea în contabilitate, în mod obligatoriu, cronologic și sistematic, a operațiunilor economice consemnate în documentele justificative. Acest sistem nu prevede utilizarea înregistrării duble și a conturilor contabile din Planul de conturi general.

Odată cu dezvoltarea comerțului, contabilitatea în partidă simplă a devenit nesatisfăcătoare, astfel că se naște contabilitatea în partidă dublă. Sistemul de contabilitate în partidă dublă prevede reflectarea faptelor economice în baza dublei înregistrări și are la bază egalitatea $Avere = Capital$.

Italia este patria contabilității în partidă dublă, iar Luca Paciolo este considerat părintele contabilității, acesta analizând contabilitatea ca “un ansamblu de principii și reguli privind înregistrarea în partidă dublă a averii ce aparține unui negustor, precum și toate afacerile acestuia mari și mărunte în ordinea în care au avut loc”. Lucrarea sa din anul 1494 (de la acesta datând prima lucrare scrisă de contabilitate) a fost publicată la Veneția sub titlul “Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita”.

Primul autor român care a făcut cunoscute noțiuni de contabilitate, drept comercial și comerț este Emanoil Ioan Nechifor, în anul 1837, Pravila comerțială. Mai târziu Theodor Ștefănescu, considerat “părintele contabilității din România”, a publicat în anul 1873 cursul de contabilitate „Contabilitatea în partidă dublă”. Lucrarea lui Theodor Ștefănescu marchează începutul literaturii contabile din România, acesta a reușit să demonstreze importanța deosebită și misiunea contabilității, puterea ei de cunoaștere și utilitatea în toate sectoarele economiei.

Contabilitatea reprezintă o componentă principală a sistemului informațional economic, aceasta oferind date concrete, reale și complete cu privire la existența, mișcarea și transformarea elementelor patrimoniale precum și a rezultatelor obținute de fiecare entitate economică în parte. Contabilitatea sugerează prin imagini codificate, cu ajutorul unui limbaj specific, averea și activitățile diverselor entități economice.

Rolul contabilității, așa cum este precizat prin legea care o reglementează, Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, este de instrument principal de “măsurare, evaluare, cunoaștere, gestiune și control al poziției financiare și al rezultatelor obținute”.

Pe lângă rolul său de informare, contabilitatea este o teorie științifică înglobând un sistem de principii și cunoștințe privind evidența, calculul, analiza și controlul valorilor separate pe entități economice.

2.2. Obiectul de studiu al contabilității

În definirea obiectului de studiu al contabilității s-a apelat la mai multe categorii economice, respectiv: patrimoniu, avere, resurse, capital și fonduri, însă cea care predomină este cea de patrimoniu. În literatura contabilă există două concepții cu privire la categoria de patrimoniu: concepția juridică și concepția economică.

Potrivit concepției juridice, patrimoniul reprezintă un complex de elemente care formează pe de o parte, bunurile economice ale unei entități economice și, pe de altă parte, drepturile și obligațiile cu valoare economică ale aceleiași entități economice. Drepturile și obligațiile cu

valoare economică reprezintă raporturi de proprietate în cadrul cărora se procură și se gestionează bunuri. Acestea îmbracă forma de drepturi, în situația în care proprietarul entității trebuie să primească un echivalent valoric de la o persoană fizică sau juridică și îmbracă forma de obligații în situația în care trebuie să acorde un echivalent valoric unei persoane fizice sau juridice.

Potrivit concepției economice, patrimoniul delimitează, prin exprimare în etalon monetar, resursele unei entități, pe de o parte, și utilizările aceluiași resurse, pe de altă parte.

În contabilitate cele două structuri componente ale patrimoniului (bilanțului) au fost definite prin noțiunile de *Activ* și *Pasiv*.

În sens juridic activul reprezintă bunurile economice, iar pasivul drepturile și obligațiile.

În sens economic, activul reprezintă resursele controlate de entitate, provenite din evenimente trecute, de la care se așteaptă beneficii viitoare în favoarea entității economice, iar pasivul se împarte în: datorii și capitaluri proprii. Datoriile reprezintă obligații actuale ale entității economice, provenite din evenimente trecute, și prin decontarea cărora se așteaptă să rezulte ieșiri de resurse care încorporează beneficii economice. Capitalurile proprii reprezintă interesele reziduale ale acționarilor/asociaților în activele entității economice după deducerea tuturor datoriilor sale.

Pe fondul influenței reglementărilor contabile internaționale, s-a trecut de la o abordare juridică (patrimonială) a contabilității la o abordare economică, termenul de “patrimoniu” înlocuindu-se cu termenul de “poziție financiară”.

Egalitățile patrimoniale se prezintă astfel:

Patrimoniu economic	=	Patrimoniu juridic
Bunuri economice	=	Drepturi + Obligații
Utilizări	=	Resurse
Activ	=	Pasiv
Activ	=	Capitaluri proprii + Datorii
Capitaluri proprii	=	Activ - Datorii

2.3. Metoda contabilității

Noțiunea de metodă este de origine greacă și provine de la cuvintele meta, care înseamnă succesiune, schimbare, după care și hodos, care înseamnă drum. Cele două cuvinte unite în noțiunea metodos se poate traduce în drum după care trebuie să se meargă, pentru a ajunge la un anumit rezultat, scop, adevăr.

Într-o accepțiune generală, având în vedere etimologia cuvântului:

- metoda este o cale rațională de urmat pentru atingerea unui scop;
- procedeul este mijlocul de realizare a scopului urmărit.

Deci, metoda contabilității constă în sistemul logic de *convenții, principii, procedee* și *instrumente specifice*, folosit pentru realizarea obiectului său de studiu.

Metoda este calea de urmat pentru atingerea unui anumit scop, iar procedeul reprezintă modul în care se procedează pentru atingerea scopului. În urmărirea realizării obiectului ei de activitate, contabilitatea dispune de o metodă proprie de cercetare, constituită din principii și procedee de lucru. Datorită complexității obiectului de studiu, metoda contabilității reunește mai multe procedee de lucru, grupate în trei categorii:

- procedee specifice metodei contabilității: bilanțul, contul și bilanța de verificare;
- procedee comune disciplinelor economice: documentația, inventarierea, evaluarea și calculația;
- procedee comune tuturor științelor: observația, comparația, raționamentul, clasificarea, analiza și sinteza.

Procedeele specifice metodei contabilității

Bilanțul este cel mai reprezentativ procedeu al metodei contabilității, cu ajutorul său prezentându-se, sintetic și global, din punct de vedere valoric, poziția financiară a unei entități economice, la un moment dat.

Contul este procedeul specific metodei contabilității prin care se reflectă în expresie valorică existența fiecărui element de activ, datorie, capital propriu, venit sau cheltuială, în parte, precum și mișcările și modificările ce apar în urma operațiilor economice și financiare.

Balanța de verificare, ca procedeu specific metodei contabilității, verifică și controlează exactitatea înregistrărilor în conturi.

Principiile contabilității

Principiul reprezintă elementul fundamental pe care se întemeiază o teorie științifică, un sistem juridic, o normă de conduită. Astfel, și contabilitatea presupune respectarea unor principii de bază pe baza cărora este studiat obiectul său.

a) Principiile metodei contabilității

În îndeplinirea obiectivelor contabilității trebuie respectate următoarele principii de lucru:

1. *Principiul dublei reprezentări*. Acest principiu presupune ca orice schimbare în masa bilanțieră, în sensul creșterii sau al scăderii să afecteze atât bunurile economice cât și drepturile și obligațiile cu valoare economică. În toate cazurile de modificări bilanțiere se menține o egalitate a celor două părți ale bilanțului. Acest principiu asigură o permanentă egalitate între active, pe de o parte și datorii și capitaluri proprii pe de altă parte.

2. *Principiul dublei înregistrări*. Acest principiu se referă la faptul că orice modificare a masei bilanțiere presupune înregistrări contabile pentru modificarea a cel puțin două elemente. Aceste modificări se pot produce fie într-o parte a bilanțului, fie în cealaltă parte, fie în ambele părți.

3. *Principiul înregistrării cronologice și sistematice*. Acest principiu presupune înregistrarea operațiilor în contabilitate atât în ordine cronologică, adică a succesiunii lor în timp, cât și într-o formă clasificată sau grupată după un anumit sistem, pe elemente componente, respectiv active, capitaluri proprii, datorii, cheltuieli și venituri.

4. *Principiul înregistrării sintetice și analitice*. Acest principiu presupune înregistrarea operațiilor pe grupe sau categorii de bunuri, drepturi și obligații în cadrul contabilității sintetice sau pe feluri de bunuri, drepturi și obligații în cadrul contabilității analitice.

5. *Principiul generalizării și sintetizării informațiilor*. Acest principiu presupune o sintetizare a datelor și informațiilor contabile cu ajutorul bilanțului.

b) Principiile contabile generale

Obiectivul situațiilor financiare, acela de a furniza informații despre poziția financiară, performanțele și modificările poziției financiare, este atins când situațiile financiare sunt elaborate cu respectarea principiilor generale ale contabilității.

Principiile contabile generale sunt principiile pe baza cărora se evaluează elementele prezentate în situațiile financiare. Mai jos sunt prezentate principiile contabile generale, în concordanță cu O.M.E.F. nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

1. *Principiul continuității activității*. Se pleacă de la premiza continuității activității entității economice. Entitatea economică își continuă în mod normal funcționarea, fără a intra în stare de lichidare sau reducere semnificativă a activității.

2. *Principiul permanenței metodelor*. Potrivit acestui principiu, metodele de evaluare și politicile contabile trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul. Acest fapt asigură comparabilitatea în timp a informațiilor contabile.

3. *Principiul prudenței.* Acest principiu presupune evaluarea cu prudență a elementelor înscrise în situațiile financiare, luându-se în calcul anumite incertitudini care planează asupra unor evenimente și circumstanțe cum ar fi încasarea creanțelor îndoielnice, reclamații privind produsele în garanție, etc. Activele și veniturile nu trebuie să fie supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile, subevaluate.

4. *Principiul independenței exercițiului.* Conform acestui principiu trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau plății cheltuielilor. Fiecare exercițiu financiar este considerat independent, separat de cele anterioare sau viitoare atribuindu-și doar cheltuielile și veniturile care-i sunt proprii.

5. *Principiul evaluării separate a elementelor de active și datorii.* Conform acestui principiu, componentele elementelor de active și de datorii trebuie evaluate separat.

6. *Principiul intangibilității.* Conform acestui principiu bilanțul de deschidere pentru fiecare exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului financiar precedent.

7. *Principiul necompensării.* Acest principiu interzice orice compensare între elementele de active și de datorii sau între venituri și cheltuieli.

8. *Principiul prevalenței economicului asupra juridicului.* Prezentarea valorilor elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

9. *Principiul pragului de semnificație.* Acest principiu impune ca situațiile financiare să prezinte distinct orice element care are o valoare semnificativă. Elementele cu valori ne semnificative care au aceeași natură sau funcții similare trebuie însumate nefiind necesară prezentarea lor separată.

Potrivit reglementărilor, abaterile de la principiile contabile generale pot fi efectuate în cazuri excepționale și prezentate în notele explicative ale situațiilor financiare, alături de motivele care le-au determinat, împreună cu o evaluare a efectului acestora asupra indicatorilor economici ai entității.

2.4. Utilizatorii de informații contabile

Contabilitatea reprezintă instrumentul la dispoziția celor care au nevoie de informații de natură economico-financiară despre o entitate economică, în procesul adoptării deciziilor lor.

Astfel, în funcție de legătura și interesul lor față de entitate, utilizatorii de informații contabile se clasifică în:

Investitorii utilizează informația financiar-contabilă pentru a identifica rentabilitatea investițiilor lor, în cadrul entității economice.

Angajații sunt interesați de informațiile privind stabilitatea locurilor lor de muncă și profitabilitatea entității în vederea estimării nivelului posibil de retribuire a muncii lor.

Creditorii urmăresc ca partenerii acestora să fie solvabili, să-și poată achita obligațiile cu privire la datoriile contractate și să-și plătească dobânzile aferente.

Furnizorii și alți creditori sunt interesați de informațiile financiar-contabile pentru a aprecia în ce măsură își vor recupera creanțele la scadență.

Clienții sunt interesați de posibilitatea de colaborare cu entitatea în viitor și de șansa acesteia de a rezista pe piață.

Instituțiile statului și alte autorități solicită informații economico - financiare entităților pentru a reglementa activitatea acestora, pentru a determina politica fiscală, sau pentru a calcula venitul național și alți indicatori statistici similari.

Publicul este interesat de informațiile cu privire la impactul activității entității economice asupra comunității locale și asupra mediului înconjurător.

3. POZIȚIA FINANCIARĂ ȘI PERFORMANȚA ENTITĂȚII ECONOMICE

Situațiile financiare, așa cum precizează și Legea contabilității nr. 82/1991, sunt documente oficiale de prezentare a situației economico – financiare a unei entități economice. Acestea sunt întocmite cu scopul de a reda o imagine cât mai fidelă poziției financiare și performanței entității economice.

Un set complet de situații financiare cuprinde: bilanț, cont de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de numerar, note explicative la situațiile financiare anuale.

Persoanele juridice care la data bilanțului nu depășesc limitele a două dintre criteriile de mărime prevăzute în O.M.E.F. nr. 3055/2009, întocmesc situații financiare anuale simplificate care cuprind: bilanț prescurtat, cont de profit și pierdere și note explicative la situațiile financiare anuale simplificate. Criteriile de mărime prezentate în Reglementările contabile conforme cu directivele europene sunt: total active: 3.650.000 euro, cifra de afaceri netă: 7.300.000 euro și număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

3.1. Bilanțul

Bilanțul este documentul contabil de sinteză care reflectă în expresie valorică poziția financiară a unei entități economice la un moment dat. Acesta prezintă bunurile economice valoric, în corelație cu sursele lor de finanțare și rezultatele obținute. Se păstrează timp de 10 de ani în arhivă și constituie probă în justiție. Se întocmește anual și semestrial.

Directiva a IV-a a prevăzut două forme de bilanț: schema sub formă de cont, și cea sub formă de listă. În România, până în anul 2000 a fost adoptată schema sub formă de cont, de inspirație franceză, sub forma unui tabel (activele în stânga și pasivele în dreapta). Odată cu adoptarea reglementărilor contabile armonizate cu Standardele Internaționale și Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene (CEE), în România s-a adoptat schema de bilanț sub formă de listă, care ordonează sub formă de listă verticală structurile patrimoniale în active, datorii și capitaluri proprii și a cărei ecuație de bază este: Active – Datorii = Capitaluri proprii.

Activele sunt structurate în ordinea crescătoare a lichidității în: active necurente, curente și de regularizare, iar datoriile și capitalurile proprii după sursă de finanțare și exigibilitate (termen de decontare) în: datorii mai mici de un an (curente), datorii mai mari de un an (necurente), provizioane, elemente de regularizare (venituri în avans și subvenții pentru investiții) și capitaluri proprii. Lichiditatea arată perioada de transformare în bani a bunurilor economice.

Reglementările contabile din România definesc elementele bilanțiere astfel:

Un activ reprezintă o resursă controlată de către entitate, ca rezultat al unor evenimente trecute, de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru entitate. Beneficiile se referă la potențialul acestora de a contribui la fluxuri de trezorerie.

Activele curente sunt formate din mijloace bănești sau alte active care se estimează rezonabil a fi transformate în bani, vândute sau consumate pe parcursul unui ciclu normal de exploatare al entității sau pe parcursul anului următor.

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

Datoriile curente sunt datoriile care trebuie să fie rambursate fie în cadrul ciclului normal de producție, fie la o scadență mai mică de un an.

Capitalurile proprii reprezintă interesul rezidual al acționarilor sau asociaților în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor sale.

Elementele bilanțiere

Elementele bilanțiere sunt prezentate în cadrul bilanțului, în ordinea: active, datorii și capitaluri proprii. Structura bilanțului potrivit reglementărilor se prezintă conform tabel 3.1.

Tabelul 3.1

Structura bilanțului

A.	Active imobilizate	
	I.	Imobilizări necorporale
	II.	Imobilizări corporale
	III.	Imobilizări financiare
B.	Active circulante	
	I.	Stocuri
	II.	Creanțe
	III.	Investiții pe termen scurt
	IV.	Casa și conturi la bănci
C.	Cheltuieli în avans	
D.	Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an (Datorii curente)	
E.	Active circulante nete / datorii curente nete (Active circulante + Cheltuieli în avans – Datorii curente – Venituri în avans)	
F.	Total active minus datorii curente (Active imobilizate + Active circulante + Cheltuieli în avans – Datorii curente – Venituri)	
G.	Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an (Datorii necurente)	
H.	Provizioane	
I.	Venituri în avans	
	1.	Subvenții pentru investiții
	2.	Venituri înregistrate în avans
J.	Capital și rezerve	
	I.	Capital
	II.	Prime de capital
	III.	Rezerve din reevaluare
	IV.	Rezerve
		Acțiuni proprii
		Câștiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii
		Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii
	V	Profitul sau pierderea reportat(ă)
	VI	Profitul sau pierderea exercițiului financiar
		Repartizarea profitului

A. Active imobilizate

Activele imobilizate sunt active generatoare de beneficii, deținute pe o perioadă mai mare de un an, participă la mai multe cicluri economice, având o durabilitate crescută. Activele imobilizate nu se consumă și nu se înlocuiesc după prima utilizare. Activele imobilizate cuprind trei grupe: imobilizări necorporale, imobilizări corporale și imobilizări financiare.

I. Active (imobilizări) necorporale

Imobilizările necorporale sunt active care nu îmbracă forma de bunuri materiale concrete. Un activ necorporal este un activ identificabil nemonetar, fără suport material și deținut pentru

utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative. Activele necorporale trebuie recunoscute în bilanț dacă se estimează că vor genera beneficii economice viitoare pentru entitate și costul lor poate fi evaluat în mod credibil. În structura imobilizărilor necorporale sunt incluse:

1. cheltuielile de constituire;
2. cheltuielile de dezvoltare;
3. concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare și alte imobilizări necorporale;
4. fondul comercial;
5. avansuri și imobilizări necorporale în curs de execuție.

1. *Cheltuielile de constituire* sunt cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea unei entități economice. În componența cheltuielilor de constituire se includ taxele și cheltuielile de înscriere și înmatriculare, cheltuieli privind emisiunea și vânzarea de acțiuni și obligațiuni și alte cheltuieli legate de înființarea și extinderea activității unei entități economice. O entitate economică poate include cheltuielile de constituire la "Active", caz în care poate imobiliza cheltuielile de constituire. În această situație, cheltuielile de constituire trebuie amortizate în cadrul unei perioade de maxim cinci ani.

2. *Cheltuielile de dezvoltare.* Dezvoltarea reprezintă punerea în aplicare a rezultatelor cercetării. Un exemplu de activitate de dezvoltare prevăzută în lege se referă la proiectarea uneltelor și a matritelor care implică tehnologie nouă. Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe perioada contractului sau pe perioada de utilizare, după caz. În cazul în care durata contractului sau durata de utilizare depășesc cinci ani această situație trebuie prezentată în notele explicative împreună cu motivele care au determinat-o.

3. *Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și active similare.* Cuprind cheltuielile ocazionate de realizarea sau achiziționarea de concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și active similare. În categoria altor active necorporale pot fi incluse programele informatice create de entitate sau achiziționate de la terți. Se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea economică care le deține.

4. *Fondul comercial* este o imobilizare necorporală care concurează la menținerea sau dezvoltarea potențialului entității economice. Fondul comercial apare ca urmare a achiziției unei alte entități economice, ca diferență dintre costul de achiziție și valoarea justă (de piață) a activului net (active-datorii) dobândit. Situația aceasta poate să apară ca urmare a existenței unor elemente necorporale care nu sunt recunoscute distinct în contabilitate: reputația, clientela, vadul comercial, firma, etc. Fondul comercial se amortizează de regulă într-o perioadă de maximum cinci ani; totuși entitățile pot să amortizeze fondul comercial în mod sistematic într-o perioadă de peste cinci ani cu condiția ca această perioadă să nu depășească perioada de utilizare economică a activului și să fie prezentată și justificată în notele explicative.

5. *Avansuri pentru imobilizări necorporale.* În cadrul avansurilor pentru imobilizări necorporale se înregistrează avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale. *Imobilizările necorporale* în curs reprezintă imobilizările necorporale neterminate până la sfârșitul perioadei, evaluate la cost de producție sau achiziție, după caz. Imobilizările în curs necorporale se trec în categoria activelor necorporale din care fac parte, în funcție de destinația lor, după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora.

II. Active (imobilizări) corporale

Activele corporale reprezintă valori care îmbracă forma de bunuri materiale concrete și sunt deținute de o entitate economică pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau în scopuri administrative. Sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

În categoria activelor corporale sunt incluse:

1. *Terenuri și construcții.* Terenurile au o durată de utilizare nelimitată și nu se supun amortizării, însă investițiile efectuate pentru amenajarea terenurilor se supun amortizării.

2. *Instalații tehnice și mașini.* În această categorie sunt incluse mașinile, utilajele și instalațiile de lucru, aparate și instalații de măsurare, control și reglare, mijloace de transport, animale și plantații. Potrivit Codului Fiscal (Legea nr. 571/2003) mijlocul fix amortizabil este o imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

- este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

- are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului; la momentul actual valoarea limită stabilită de legislația în vigoare este de 1.800 lei;

- are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

3. *Alte instalații, utilaje și mobilier.* În această categorie se includ activele care nu au fost menționate mai sus, respectiv: mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale.

4. *Avansuri și imobilizări corporale în curs.* În cadrul avansurilor pentru imobilizări corporale se înregistrează avansurile acordate furnizorilor de imobilizări corporale. *Imobilizările corporale în curs* reprezintă investiții neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză care se evaluează la cost de producție, respectiv de achiziție, reprezentând prețul de deviz al investiției. Imobilizările în curs corporale se trec în categoria activelor corporale din care fac parte, în funcție de destinația lor, după recepția, darea în folosință sau punerea în funcțiune a acestora.

Potrivit reglementărilor, O.M.E.F. nr. 3055/2009, cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate. Sunt recunoscute ca o componentă a activului investițiile efectuate la imobilizările corporale sub forma cheltuielilor ulterioare. Acestea trebuie să aibă ca efect îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai acestora și să conducă la obținerea de beneficii economice viitoare, suplimentare față de cele estimate inițial.

Amortizarea activelor corporale

Datorită folosinței lor pe perioadă îndelungată, imobilizările corporale (cu excepția terenurilor) își pierd treptat din valoarea lor de întreținere, ca urmare a folosirii lor, a acțiunii agenților naturali și a progresului tehnic. Expresia valorică a uzurii, care se include în mod eșalonat în cheltuieli, se numește *amortizare*.

Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a imobilizărilor corporale, în funcție de durata normală de funcționare a acestora, stabilită în cataloage de specialitate. Amortizarea se înregistrează în contabilitate începând din luna următoare lunii în care activul corporal amortizabil a fost pus în funcțiune. Amortizarea imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate ca o cheltuială.

Entitățile economice își amortizează imobilizările corporale utilizând unul din următoarele regimuri de amortizare.

a. *Amortizarea liniară* se realizează prin includerea în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporțional cu duratele de utilizare ale imobilizărilor corporale și se calculează împărțind valoarea de intrare la numărul de ani de funcționare.

Exemplu:

Se calculează amortizarea liniară pentru un utilaj în valoare de 15.000 lei, a cărui durată normală de funcționare este de 5 ani:

Metoda 1:

$$\text{Amortizarea anuală} = \frac{\text{Valoarea de intrare}}{\text{Durata de funcționare}} = \frac{15.000}{5} = 3.000 \text{ lei}$$

Valoarea lunară a amortizării = 3000 lei : 12 luni = 250 lei/lună

Metoda 2:

$$\text{Cota de amortizare} = \frac{100}{\text{Durata de functionare}} = \frac{100}{5} = 20\%$$

Valoarea anuală a amortizării = 15.000 lei x 20% = 3.000 lei

Valoarea lunară a amortizării = 3.000 lei : 12 luni = 250 lei/lună

Tabelul 3.2
-lei-

Amortizarea liniară

Anul	Amortizare calculată	Valoare rămasă
1	3000	12.000
2	3000	9000
3	3000	6000
4	3000	3000
5	3000	-
Total	15.000	

b. *Amortizarea degresivă* presupune o amortizare mai accentuată a imobilizărilor corporale în primii ani de la punerea în funcțiune. Amortizarea degresivă are două forme de aplicare: fără influența uzurii morale și cu influența uzurii morale.

b.1) *Amortizare degresivă fără influența uzurii morale.* Utilizarea acestui regim de amortizare presupune calcularea cotei de amortizare degresive prin multiplicarea cotei de amortizare liniară, în funcție de durata normală de utilizare a imobilizării corporale, cu unul dintre coeficienții următori:

- 1,5, dacă durata normală de utilizare este între 2-5 ani, inclusiv;
- 2, dacă durata normală de utilizare este cuprinsă între 5-10 ani, inclusiv;
- 2,5, dacă durata normală de utilizare este mai mare de 10 ani.

În primul an de funcționare amortizarea se calculează aplicând cota de amortizare degresivă la valoarea contabilă a activului. Amortizarea anuală pentru anii următori se calculează prin aplicarea cotei de amortizare degresivă la valoarea contabilă netă (rămasă) până în anul în care amortizarea degresivă este egală sau mai mică cu/decât amortizarea anuală calculată prin raportul dintre valoarea rămasă și numărul de ani de utilizare rămași. Începând cu anul respectiv și până la expirarea duratei de utilizare, se trece la amortizarea liniară prin calcularea amortizării anuale, raportând durata rămasă la numărul de ani de funcționare rămași.

b.2) *Amortizare degresivă cu influența uzurii morale.* Această variantă permite amortizarea imobilizărilor corporale într-o perioadă mai mică de timp decât durata normală de utilizare, ca urmare a influenței uzurii morale, și presupune recalcularea cotei liniare în funcție de cea degresivă.

Exemplu:

Amortizarea degresivă fără influența uzurii morale pentru un utilaj în valoare de 15.000 lei, a cărui durată normală de funcționare este de 5 ani:

$$\text{Cota de amortizare liniară} = \frac{100}{\text{Durata de functionare}} = \frac{100}{5} = 20\%$$

$$\text{Cota de amortizare degresivă} = \text{Cota de amortizare liniară} \times 1,5 = 20\% \times 1,5 = 30\%$$

Tabelul 3.3
-lei-

Amortizarea degresivă

An	Valoare de amortizat	Cotă de amortizare degresivă (%)	Valoare amortizare (anuală)	Valoare rămasă de amortizat	Valoare de amortizat/nr. ani utilizare rămași	Verificare
1	15.000	30	4500	10500	$15.000/5 = 3000$	$4500 > 3000 \Rightarrow 4500$
2	10.500	30	3150	7350	$10.500/4 = 2625$	$3150 > 2625 \Rightarrow 3150$
3	7.350	30	2205 2450	4900	$7350/3=2450$	$2205 < 2450 \Rightarrow 2450$
4	4900	-	2450	2450	*	*
5	2450	-	2450	0	*	*

Tabelul 3.4
-lei-

Amortizarea degresivă - pe scurt

Anul	Amortizare calculată	Valoare rămasă
1	4500	10.500
2	3150	7350
3	2450	4900
4	2450	2450
5	2450	-
Total	15.000	

c. *Amortizarea accelerată* constă în includerea în primul an de funcționare, în cheltuielile de exploatare a unei amortizări în cotă de 50% din valoarea de intrare. Amortizările anuale pentru exercițiile următoare sunt calculate după sistemul liniar, prin divizarea valorii rămase la numărul de ani de utilizare rămași.

Exemplu:

Amortizarea accelerată a unui utilaj în valoare de 15.000 lei, a cărui durată normală de funcționare este de 5 ani:

Valoarea amortizării în Anul 1 = $15.000 \text{ lei} \times 50\% = 7.500 \text{ lei}$

Valoarea amortizării în fiecare din anii 2, 3, 4, 5 = $(15.000 \text{ lei} - 7500 \text{ lei}) : 4 \text{ ani} = 7500 \text{ lei} : 4 \text{ ani} = 1875 \text{ lei/an}$.

Tabelul 3.5
-lei-

Amortizarea accelerată

Anii	Amortizare calculată	Valoare rămasă
1	7500	7500
2	1875	5625
3	1875	3750
4	1875	1875
5	1875	-
Total	15.000	

III. Active (imobilizări) financiare

Imobilizările financiare cuprind valori financiare investite de entitate sub forma acțiunilor deținute la entitățile afiliate, împrumuturilor acordate entităților afiliate, intereselor de

participare, împrumuturilor acordate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare, altor investiții deținute ca imobilizări și altor împrumuturi. Scopul efectuării acestor investiții fiind obținerea de venituri financiare sub formă de dividende, dobânzi, etc.

În structura imobilizărilor financiare sunt cuprinse: acțiuni deținute la entități afiliate, interese de participare, alte titluri imobilizate și creanțe imobilizate.

Acțiuni deținute la entități afiliate și interesele de participare reprezintă investiții în capitalul altor entități ce asigură entității deținătoare exercitarea controlului, respectiv a unei influențe semnificative în gestiunea entității emițătoare de titluri.

Alte titluri imobilizate includ titlurile de valoare, diferite de cele amintite mai sus, pe care entitatea nu are intenția și nici posibilitatea de a le revinde.

Creanțele imobilizate se referă la acele creanțe apărute ca urmare a acordării de împrumuturi pe termen lung altor entități economice.

B. Active circulante

Activele circulante sunt active generatoare de beneficii, care nu rămân durabil într-o entitate, deținute pe o perioadă mai mică de un an, participă la un singur ciclu economic, se consumă sau se înlocuiesc după prima utilizare.

Activele circulante fie:

- se achiziționează sau se produc pentru consum propriu, sau în scopul comercializării și se așteaptă să fie realizate în termen de 12 luni de la data bilanțului;
- sunt reprezentate de creanțe aferente ciclului de exploatare;
- sunt reprezentate de trezorerie sau echivalente de trezorerie.

I. Stocuri

Stocurile sunt active circulante:

- deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;
 - în curs de producție în vederea vânzării în procesul desfășurării normale a activității;
- sau
- sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile care urmează să fie folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

Stocurile includ următoarele elemente:

Materiile prime sunt utilizate în procesul de producție și reprezintă substanța principală a produselor finite.

Materiale consumabile reprezintă bunurile care participă sau ajută la procesul de producție, fără a se regăsi de regulă în produsul finit.

Materialele de natura obiectelor de inventar reprezintă bunurile care nu îndeplinesc condițiile de valoare și/sau durată pentru a fi incluse în categoria imobilizărilor corporale.

Producție în curs de execuție reprezintă producția care nu a trecut prin toate procesele tehnologice.

Produsele sunt reprezentate de: semifabricate, produse finite și produse reziduale.

Animalele includ animale și păsări.

Mărfurile reprezintă de stocuri cumpărate în vederea vânzării acestora în aceeași stare.

Ambalajele reprezintă stocuri utilizate pentru păstrarea și transportul bunurilor.

Avansuri pentru cumpărări de stocuri reprezintă sume de bani plătite furnizorilor în contul aprovizionării cu bunuri și servicii.

Stocuri în curs de aprovizionare cuprind stocuri cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care, la finele perioadei de raportare sunt în curs de aprovizionare.

II. Creanțele

Creanțele sunt drepturi ale entității față de terții ei, de a pretinde de la aceștia sume de bani, bunuri sau servicii. Reprezintă valori avansate temporar persoanelor fizice sau juridice în schimbul cărora urmează să se primească o sumă de bani sau un serviciu. Din categoria creanțelor fac parte:

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

Efectele comerciale de primit sunt titluri negociabile sub formă de cambie, bilet la ordin, etc., care atestă existența unei creanțe în cadrul relațiilor comerciale, rezultate din livrări de bunuri sau prestări de servicii.

Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul reprezintă dreptul de creanță asupra asociațiilor sau acționarilor care au subscris să participe la constituirea sau mărirea capitalului social al entității și care nu au vărsat integral contribuția la care s-au angajat.

Creanțele în cadrul grupului sunt generate de relațiile de decontare dintre societatea mamă și filialele sale.

Creanțele din interese de participare rezultă din relațiile de decontare cu entitățile asociate.

Alte creanțe sunt reprezentate de creanțele față de salariați, față de bugetul statului, față de asigurările sociale, față de debitori diverși, avansuri acordate furnizorilor, etc.

III. Investiții financiare pe termen scurt

În cadrul investițiilor financiare pe termen scurt se încadrează valorile financiare investite de o entitate economică pentru a obține câștiguri pe termen scurt, respectiv: acțiuni deținute la entități afiliate, obligațiuni emise și răscumpărate, obligațiuni achiziționate și alte valori.

IV. Casa și conturile la bănci

Casa și conturile la bănci reprezintă activele cu cel mai înalt grad de lichiditate. Apar sub forma numerarului din casierie, disponibilului din bancă, cecurilor de încasat, acreditivelor, avansurilor de trezorerie și a altor valori (timbrelor fiscale și poștale, tichetelor și biletelor de tratament și odihnă).

Disponibilul din bancă sau numerarul din casă poate să fie separat în lei și în devize.

Acreditivele sunt sume deschise de entitate la bănci pentru efectuare de plăți în favoarea terților.

Avansurile de trezorerie reprezintă sume puse la dispoziția personalului sau a terților, în vederea efectuării unor plăți în favoarea entității.

C. Cheltuieli în avans

În această categorie se includ cheltuielile înregistrate în avans. Cheltuielile înregistrate în avans includ sume plătite în exercițiul curent, dar care se referă la perioadele viitoare, ex: abonamente plătite în avans, sau chirii plătite în avans.

Datoriile și capitalurile proprii

A. Datoriile

Datoriile sunt surse străine atrase la dispoziția entității pentru o anumită perioadă de timp și pentru care entitatea trebuie să acorde un echivalent valoric. În bilanțul listă apar sub forma datoriilor mai mici de un an și mai mari de un an. O datorie pe termen scurt, denumită și datorie curentă, este datoria de la care se așteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare sau este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanțului. Datoriile se împart, după natura lor, în următoarele categorii:

a) *Datorii financiare* sunt datoriile față de instituțiile bancare, de credit (creditele bancare) și împrumuturile din emisiunea de obligațiuni.

Creditele bancare sunt resurse la dispoziția entității atrase de la unitățile bancare pe baza unor contracte. Creditele sunt garantate cu activele entității și sunt purtătoare de dobânzi;

Împrumuturile din emisiunea de obligațiuni sunt fonduri atrase la dispoziția entității pe o perioadă mai lungă de timp prin emiterea unor titluri de credit numite obligațiuni (titluri negociabile care pot fi vândute publicului direct sau prin intermediul unei instituții financiare) supuse subscripției publice și care sunt purtătoare de dobânzi.

b) *Datoriile comerciale* sunt datoriile care apar sub forma furnizorilor și a efectelor de plătit.

Furnizorii sunt datoriile apărute ca urmare a decalajului care se creează în timp între momentul aprovizionării cu bunuri și servicii de la terți și momentul plății acestora.

Efectele de plătit sunt titluri de valoare care atestă obligația de plată a entității în cadrul relațiilor de decontare cu furnizorii.

c) *Datoriile fiscale, salariale, sociale, altele.*

Datoriile fiscale sunt reprezentate de obligațiile din impozite și taxe față de bugetul statului;

Datoriile salariale sunt reprezentate de obligațiile entității față de personalul angajat;

Datoriile sociale sunt reprezentate de obligațiile privind contribuțiile la asigurările sociale, fondul de șomaj, concedii și indemnizații, etc.;

Datorii față de acționari/asociați sunt reprezentate de obligațiile față de acționari sau asociați privind dividendele de plată, datorii în cadrul grupului privind fondurile puse la dispoziția entităților asociate sau în participare;

Datorii față de creditori diverși sunt toate obligațiile care nu se regăsesc în categoriile de mai sus. Pot fi sume încasate și necuvenite, datorii privind achiziționarea titlurilor de plasament, etc.

B. Provizioanele

Provizioanele reprezintă datorii probabile ale entității economice (datorii cu exigibilitate și valoare incertă). Ele se constituie de regulă la sfârșitul exercițiului financiar, pe seama cheltuielilor, iar diminuarea sau anularea acestora se face prin majorarea corespunzătoare a veniturilor din provizioane.

Potrivit reglementărilor un provizion poate fi recunoscut dacă entitatea are o obligație curentă generată de un eveniment anterior, este probabil ca o ieșire de resurse să fie necesară pentru a onora obligația respectivă și poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației.

Exemplu de cheltuieli care devin exigibile în perioadele următoare: litigiile, amenzile, penalitățile, despăgubirile, cheltuieli legate de activitatea de service în perioada de garanție, acțiuni de restructurare, pensii, impozite și altele.

C. Veniturile în avans

Veniturile în avans sunt venituri încasate în prezent, dar care se referă la perioade viitoare. În această categorie se regăsesc în general la abonamente facturate în avans, sau chirii facturate în avans.

Tot ca și venituri în avans sunt recunoscute în bilanț și *subvențiile pentru investiții*, care sunt sume primite de la bugetul de stat sau din alte surse, nerambursabile și nepurtătoare de dobânzi. De aceste sume beneficiază entitatea economică în vederea achiziționării sau producerii de active pe termen lung. Subvențiile sunt recunoscute în bilanț ca un venit amânat. În categoria subvențiilor sunt cuprinse: subvențiile aferente activelor și subvențiile aferente veniturilor, care pot fi primite de la guvernul propriu-zis, agenții guvernamentale și alte instituții similare naționale și internaționale. În cadrul subvențiilor se reflectă distinct: subvențiile guvernamentale, împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții și alte sume primite cu titlu de subvenții.

D. Capitalurile proprii

Capitalurile proprii reprezintă interesul rezidual al acționarilor/asociaților în activele entității după deducerea tuturor datoriilor sale, și cuprind: capitalul social, primele de capital, rezervele din reevaluare, rezervele, rezultatul reportat și rezultatul exercițiului financiar.

Capitalul social reprezintă condiția existenței unei entități și se formează prin aportul în numerar sau în natură al asociaților sau acționarilor în momentul înființării entității. Apare sub forma capitalului subscris nevărsat (se referă la angajamentul și promisiunea acționarilor/asociaților de a aduce un aport la capital) și a capitalului subscris vărsat (este capitalul pus efectiv la dispoziția societății). Capitalul social subscris nevărsat și subscris vărsat se înregistrează distinct în contabilitate; capitalul subscris nevărsat pe baza actelor de constituire a entității, iar capitalul subscris vărsat pe baza documentelor justificative privind vărsămintele de capital. Capitalul social este împărțit în acțiuni sau părți sociale și poate fi ulterior majorat, sau diminuat.

Primele de capital apar ca urmare a operațiunilor de majorare a capitalului, prin emisiunea de noi acțiuni, prin fuziune sau divizare, prin noi aporturi la capitalul social sau prin conversia de obligațiuni în acțiuni. Reprezintă excedentul dintre valoarea de emisiune/fuziune/divizare/aport/conversie și valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale.

Rezervele din reevaluare reprezintă plusurile de valoare create prin reevaluarea activelor, de regulă a imobilizărilor corporale. Rezerva din reevaluare apare ca diferență între valoarea contabilă netă a activului (valoarea de intrare minus amortizarea) și valoarea justă a activului respectiv, determinată de evaluatori autorizați.

Rezervele se constituie, de regulă, din profit sau din alte resurse cum ar fi primele de capital sau rezervele din reevaluare, se utilizează pentru acoperirea de pierderi sau pentru creșterea capitalului social, și cuprind, în principal:

- *rezervele legale* sunt rezerve constituite din profitul brut, potrivit normelor legale, cu scopul de a asigura autofinanțarea continuă a entității;
- *rezervele statutare* sau contractuale sunt rezerve constituite din profitul net, în conformitate cu actul constitutiv al entității;
- *alte rezerve* sunt constituite din profitul net pentru acoperirea pierderilor sau în alte scopuri.

Rezultatul reportat este reprezentat de profitul nerepartizat sau de pierderea neacoperită din exercițiile financiare precedente.

Rezultatul exercițiului este reprezentat de profitul sau pierderea obținut(ă) de entitate în exercițiul financiar curent.

Exemplu:

Identificați următoarele elemente ca active, datorii și capitaluri proprii. Întocmiți bilanțul în format listă la data de 31.12. N pentru S.C. Gama Solutions S.R.L

1. cheltuieli înregistrate în avans: 150 lei;
2. materii prime: 50 lei;
3. rezerve: 800 lei;
4. efecte de plătit cu scadență sub un an: 80 lei;
5. disponibil la bancă în lei: 300 lei;
6. capital social: 1.000 lei;
7. construcții: 5.000 lei;
8. furnizori cu scadență sub un an: 100 lei;
9. cheltuieli de constituire: 1.000 lei;
10. provizioane pentru garanții acordate clienților: 500 lei;
11. amortizarea construcțiilor: 500 lei;
12. acțiuni achiziționate în scop speculativ: 250 lei;
13. clienți: 300 lei;

14. rezultatul exercițiului sold creditor (profit): 2.500 lei;
 15. casa în lei: 30 lei;
 16. amortizarea cheltuielilor de constituire: 100 lei;
 17. împrumuturi acordate pe termen lung: 500 lei;
 18. credite pe termen scurt: 2000 lei.

În tabelul 3.6. este prezentat bilanțul S.C. Gama Solutions S.A., valorile sunt preluate din datele de mai sus (între paranteze fiind trecute punctele de mai sus aferente elementelor bilanțiere).

Tabelul 3.6
-lei-

Bilanț la 31.12.N

Denumirea elementului		31.12. N
A	ACTIVE IMOBILIZATE	
	I. IMOBILIZARI NECORPORALE	1 900 [(9)-(16)]
	II. IMOBILIZARI CORPORALE	2 4.500 [(7)-(11)]
	III. IMOBILIZARI FINANCIARE	3 500 (17)
	ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd. 01 + 02 + 03)	4 5.900
B	ACTIVE CIRCULANTE	
	I. STOCURI	5 50 (2)
	II. CREANTE	6 300 (13)
	III. INVESTITII PE TERMEN SCURT	7 250 (12)
	IV. CASA SI CONTURI LA BANCI	8 330 [(5)+(15)]
	ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd.5 la 8)	9 930
C	CHELTUIELI IN AVANS	10 150 (1)
D	DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLATITE INTR-A DE PANA LA UN AN	11 2180 [(4)+(8)+(18)]
E	ACTIVE CIRCULANTE NETE/ DATORII NETE (rd. 09 +10 -11 -19)	12 -1.100
F	TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (RD.	13 4.800
G	DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLATITE INTR-A MAI MARE DE UN AN	14 -
H	PROVIZIOANE	15 500 (10)
I	VENITURI IN AVANS (rd. 17 + 18 + 21)	16 -
	din care:	-
	subvenții pentru investiții	17 -
	venituri înregistrate in avans –total (rd. 19+20), din care:	18 -
	Sume de reluat într-o perioadă de până la un an	19 -
	Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an	20 -
	Fondul comercial negativ	21 -
J	CAPITAL SI REZERVE	-
	I. CAPITAL (rd. 23 la 25) din care:	22
	capital subscris vărsat	23 1000 (6)
	capital subscris si nevărsat	24 -
	patrimoniul regiei	25 -

II. PRIME DE CAPITAL	26	-
III. REZERVE DIN REEVALUARE	27	-
IV. REZERVE	28	800 (3)
Acțiuni proprii	29	-
Câștiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii	30	-
Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii	31	-
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT (Ă)	32	-
	33	-
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR	34	2.500 (14)
	35	-
Repartizarea profitului	36	-
CAPITALURI PROPRII – TOTAL	37	4.300
Patrimoniul public	38	-
CAPITALURI - TOTAL (rd. 37 + 38)	39	4.300

Pe baza datelor de mai sus se poate verifica egalitatea bilanțieră:

Active – Datorii (se asimilează veniturile în avans și provizioanele) = Capitaluri proprii
 6.980 lei – [(2.180 lei + 500 lei)] = 4.300 lei

Bilanțul listă pune în evidență doi indicatori: fondul de rulment (la punctul E) și poziția financiară (la punctul F). Fondul de rulment calculat ca diferență între active circulante și datoriile pe termen scurt, are un rol important în determinarea gradului de lichiditate al entității economice și reflectă capacitatea acesteia de a-și achita datoriile curente de plată. Indicatorul prezent la punctul F, din bilanț, pune în evidență poziția financiară netă curentă ce arată o situație bilanțieră neinfluențată de datoriile cu scadență de plată mai mare de un an.

Exemplu:

Se cunosc următoarele elemente bilanțiere:

1. mijloace de transport: 5.000 lei;
2. rezultatul exercitiului (profit): 800 lei;
3. materiale consumabile: 640 lei;
4. rezerve statutare: 250 lei;
5. debitori diverși: 1.520 lei;
6. rezerve din reevaluare: 1.230 lei,
7. furnizori: 850 lei;
8. cheltuieli de constituire: 550 lei;
9. disponibil la bancă în lei: 550 lei;
10. dividende de plată: 1.010 lei;
11. capital social: 3.000 lei;
12. credite pe termen scurt: 680 lei;
13. avansuri acordate furnizorilor: 380 lei;
14. creditorii diverși: 320 lei;
15. prime de aport: 500 lei.

Se cere determinarea valorii activelor, datoriilor și a capitalurilor proprii.

Rezolvare:

$Valoarea\ activelor = mijloace\ de\ transport + materiale\ consumabile + debitori\ diverși + cheltuieli\ de\ constituire + banca\ în\ lei + avansuri\ acordate\ furnizorilor = 8.640\ lei.$

$Valoarea\ datoriilor = furnizori + dividende\ de\ plată + credite\ pe\ termen\ scurt + creditori\ diverși = 2.860\ lei.$

$Valoarea\ capitalurilor\ proprii = rezultatul\ exercițiului + rezerve\ statutare + rezerve\ din\ reevaluare + capital\ social + prime\ de\ aport = 5.780\ lei.$

Tipuri de modificări bilanțiere

În urma operațiilor economice la nivel micro și macroeconomic pot surveni modificări ale unor elemente bilanțiere care influențează structura sau volumul bilanțului. Acestea sunt modificări de volum, care presupun creșterea sau micșorarea volumului totalului bilanțier și modificări de structură, care presupun modificări numai în activ sau numai în structura capitalurilor proprii și a datoriilor, fără ca totalul să se schimbe față de bilanțul precedent. În urma modificărilor care se produc, în sensul creșterii sau micșorării, se menține egalitatea bilanțieră, permanent ($Active = Datorii + Capitaluri\ proprii$).

Pentru exemplificarea tipurilor de modificări bilanțiere s-a optat pentru bilanțul tabelar (stânga – Activ și dreapta – Capitaluri proprii și Datorii).

a) *Modificări de volum:* creșterea sau micșorarea simultană, cu aceeași mărime (X) a unui element de activ (A) și a unui element de datorii sau capitaluri proprii (D+CP). Se produc modificări în ambele părți ale bilanțului, în sensul creșterii sau micșorării.

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

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

b) *Modificări de structură:* creșterea unui element de activ (A) sau de datorii/capitaluri proprii (D + CP) concomitent cu micșorarea cu aceeași mărime (X) a unui alt element de aceeași natură. Se produc modificări într-o singură parte a bilanțului.

$$A + X - X = (D+CP) \text{ sau } A = (D+CP) + X - X$$

Exemplu:

Societatea comerciala S.C. "Core" S.R.L. prezintă la finele anului N următoarea situație a poziției financiare.

Tabelul 3.7
-lei-

Bilanț la 31.12.N

Activ		Capitaluri proprii + Datorii	Valori
Utilaje	3.000	Capital social	5.000
Mărfuri	200	Rezerve	200
Clienți	600	Credite	600
Debitori diverși	300	Furnizori	100
Disponibil la banca in lei	1.300		
Casa	500		
Total	5.900	Total	5.900

Obs: Bilanțul la data de 31.12.N, bilanț final, devine bilanț inițial pentru perioada următoare de gestiune. În cursul perioadei următoare de gestiune au loc tranzacțiile:

1. Se achiziționează mărfuri de la furnizori pe baza facturii nr. 10, în sumă de 50 lei (pentru simplificare nu se consideră TVA).

Tabelul 3.8
-lei-

Bilanț întocmit după prima modificare

Activ		Capitaluri proprii + Datorii	Valori
Utilaje	3.000	Capital social	5.000
Mărfuri	250	Rezerve	200
Clienți	600	Credite	600
Debitori diverși	300	Furnizori	150
Disponibil la banca in lei	1.300		
Casa	500		
Total	5.950	Total	5.950

Această tranzacție determină creșterea unui element de activ și anume postul de mărfuri cu 50 lei, concomitent cu creșterea unui element de datorii și anume obligația față de furnizori, cu aceeași sumă.

$$A(5.900) + \text{Mărfuri (50 lei)} = D (5.900 \text{ lei}) + \text{Furnizori (50 lei)}$$

$$A(5.950 \text{ lei}) = D (5.950 \text{ lei})$$

2. Se achită din casieria entității o parte din datoria față de furnizori în sumă de 70 lei.

Tabelul 3.9
-lei-

Bilanț întocmit după a doua modificare

Activ		Capitaluri proprii + Datorii	Valori
Utilaje	3.000	Capital social	5.000
Mărfuri	250	Rezerve	200
Clienți	600	Credite	600
Debitori diverși	300	Furnizori	80
Disponibil la banca in lei	1.300		
Casa	430		
Total	5.880	Total	5.880

Această operațiune determină diminuarea unui element de activ, și anume disponibilul din casieria entității, cu suma de 70 lei, concomitent cu reducerea cu aceeași valoare a datoriei față de furnizori.

$$A(5.950 \text{ lei}) - \text{Casa (70 lei)} = D (5.950 \text{ lei}) - \text{Furnizori (70 lei)}$$

$$A(5.880 \text{ lei}) = D (5.880 \text{ lei})$$

3. Se încasează prin contul de disponibil al societății suma de 250 lei reprezentând creanțele entității de la diverși clienți.

Tabelul 3.10
-lei-

Bilanț întocmit după a treia modificare

Activ		Capitaluri proprii + Datorii	Valori
Utilaje	3.000	Capital social	5.000
Mărfuri	250	Rezerve	200
Clienți	350	Credite	600
Debitori diverși	300	Furnizori	80
Disponibil la banca in lei	1.550		
Casa	430		
Total	5.880	Total	5.880

Această operațiune determină scăderea unui element de activ, și anume creanțele entității, concomitent cu majorarea altui element de activ, și anume disponibilului de la banca, cu suma de 250 lei. Partea din dreapta a bilanțului rămâne nemodificată.

$$A(5.880 \text{ lei}) + \text{Disponibilul la bancă (250 lei)} - \text{Clienți (250 lei)} = (D + CP = 5880 \text{ lei})$$

$$A(5.880 \text{ lei}) = (D + CP = 5880 \text{ lei})$$

4. Pe baza hotărârii Adunării Generale a Acționarilor (AGA) se utilizează rezerve în valoare de 100 lei pentru creșterea capitalului social.

Tabelul 3.11
-lei-

Bilanț întocmit după a patra modificare

Activ		Capital propriu + Datorii	Valori
Utilaje	3.000	Capital social	5.100
Mărfuri	250	Rezerve	100
Clienți	350	Credite	600
Debitori diverși	300	Furnizori	80
Disponibil la banca in lei	1.550		
Casa	430		
Total	5.880	Total	5.880

Această operațiune determină modificări doar în structura capitalurilor proprii, prin creșterea capitalului social, concomitent cu scăderea rezervelor.

$$A(5880 \text{ lei}) = CP(5.880 \text{ lei}) + \text{Capital social (100 lei)} - \text{Rezerve (100 lei)}$$

$$A(5.880 \text{ lei}) = CP(5.880 \text{ lei})$$

3.2. Contul de profit și pierdere

Contul de profit și pierdere este un document contabil de sinteză care prezintă cheltuielile și veniturile după natura lor și explică rezultatele economico – financiare ale entităților economice. Acest document arată performanța entității economice și explică într-o formă analitică rezultatele prin prisma raporturilor de echilibru dintre venituri și cheltuieli. Contul de rezultate se întocmește prin preluarea veniturilor și cheltuielilor cumulate de la începutul anului. Cheltuielile și veniturile sunt clasificate după natura acestora iar în anexa la conturile anuale se poate realiza și o clasificare după funcții.

Performanța entității poate fi determinată pe baza relației: $\pm \text{Rezultat} = \text{Venituri} - \text{Cheltuieli}$.

În situația în care veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, rezultatul este pozitiv, și poartă de dumirea de *profit*, iar în situația în care veniturile sunt mai mici decât cheltuielile, rezultatul este negativ, și poartă de dumirea de *pierdere*.

Cheltuieli și venituri

Veniturile se definesc ca fiind creșteri ale avantajelor viitoare ale entității, sub formă de creștere de active sau diminuare a datoriilor, care au ca rezultat o creștere a capitalurilor proprii, diferită de cea care provine din contribuțiile proprietarilor capitalului.

Cheltuielile se definesc ca fiind diminuări ale avantajelor viitoare ale entității, sub forma diminuării activelor sau creșterii datoriilor, care au ca rezultat o diminuare a capitalurilor proprii, diferită de cea care provine din distribuirile în favoarea proprietarilor capitalului.

Un venit sau o cheltuială poate fi recunoscut(ă) în contabilitate numai dacă creșterea respectiv scăderea de avantaje economice viitoare poate fi măsurată în mod fiabil.

În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse. Veniturile rezultă din vânzări de bunuri, executări de lucrări sau prestări de servicii terților, chirii, despăgubiri, subvenții, investiții, comisioane, dobânzi, dividende s.a. Înregistrarea în contabilitate a veniturilor se face în momentul livrării bunurilor și serviciilor pe bază de factură sau alte documente indiferent de momentul încasării acestora. Înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor se face în momentul angajării cheltuielilor sau al consumului de resurse, indiferent de momentul plății.

În categoria cheltuielilor se includ valorile plătite sau de plătit pentru consumuri de stocuri, lucrări executate și servicii prestate de care beneficiază unitatea, cheltuieli cu personalul, executarea unor obligații legale sau contractuale s.a.

Cifra de afaceri netă, indicator întâlnit în contul de profit și pierdere, cuprinde sumele rezultate din vânzarea de produse și furnizarea de servicii care se înscriu în activitatea curentă a entității, după deducerea reducerilor comerciale și a taxei pe valoarea adăugată, precum și a altor taxe legate direct de cifra de afaceri.

Indicatorii contului de rezultate

În cadrul contului de rezultate veniturile și cheltuielile sunt prezentate după natura lor, astfel:

Tabelul 3.12.

Structura contului de rezultate

Venituri din exploatare	
Cheltuieli de exploatare	
	REZULTATUL DIN EXPLOATARE (Venituri din exploatare – Cheltuieli de exploatare)
Venituri financiare	
Cheltuieli financiare	
	REZULTATUL FINANCIAR (Venituri financiare – Cheltuieli financiare)

REZULTATUL CURENT = REZULTATUL DIN EXPLOATARE + REZULTATUL FINANCIAR	
Venituri extraordinare	
Cheltuieli extraordinare	
	REZULTATUL DIN ACTIVITATEA EXTRAORDINARĂ (Venituri extraordinare – Cheltuieli extraordinare)
REZULTATUL BRUT = REZULTATUL CURENT + REZULTATUL DIN ACTIVITATEA EXTRAORDINARĂ	
Impozit pe profit/venit	
REZULTATUL NET = REZULTATUL BRUT – IMPOZIT PE PROFIT/VENIT	

1. *Veniturile din exploatare* sunt venituri generate de activități desfășurate în cadrul obiectului de activitate al entității, precum și alte activități conexe acestora, și cuprind:

- venituri din vânzare de produse și mărfuri, executări de lucrări și prestări de servicii;
- venituri din reduceri comerciale acordate;
- venituri din subvenții de exploatare;
- venituri aferente costurilor stocurilor de produse;
- venituri din producția de imobilizări;
- alte venituri din exploatarea curentă.

2. *Cheltuielile de exploatare* sunt cheltuieli generate de activități desfășurate în cadrul obiectului de activitate al entității, precum și alte activități conexe acestora, și cuprind:

- cheltuieli cu materiile prime, materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, materialele nestocate, energia și apa, animalele și păsările, mărfurile și ambalajele;
- cheltuieli cu lucrări și servicii executate de terți, privind întreținerea și reparațiile, chiriile, primele de asigurare, studiile, comisioane și onorarii, protocol, reclamă și publicitate, transport, cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații, servicii bancare;
- cheltuieli cu impozite și taxe, cheltuieli cu personalul angajat;
- cheltuieli din reduceri comerciale permise;
- cheltuieli cu amenzi, donații și subvenții, cheltuieli cu amortizări, provizioane, etc.

3. *Veniturile financiare* sunt venituri generate de activități de natură financiară, și cuprind:

- venituri din imobilizări financiare, din investiții pe termen scurt, din creanțe imobilizate, din investiții financiare cedate;
- venituri din diferențe de curs valutar, din dobânzi, din sconturi primite în urma unor reduceri financiare;
- alte venituri financiare.

4. *Cheltuielile financiare* sunt cheltuieli generate de activități de natură financiară, și cuprind:

- pierderi din creanțe legate de participații, cheltuieli privind investițiile financiare cedate;
- cheltuieli din diferențe nefavorabile de curs valutar, cheltuieli cu dobânzile, sconturi acordate clienților;
- alte cheltuieli financiare.

5. *Veniturile extraordinare* sunt venituri rezultate din evenimente sau tranzacții diferite de activitățile curente și care nu se repetă în mod frecvent, cum sunt calamitățile, și cuprind veniturile din subvenții pentru evenimente extraordinare, despăgubiri primite și altele similare.

6. *Cheltuielile extraordinare* sunt cheltuieli rezultate din evenimente sau tranzacții diferite de activitățile curente și care nu se repetă în mod frecvent, cum sunt calamitățile.

Exemplu:

A. În cursul anului S.C. “Y” efectuează următoarele tranzacții:

1. Se vând mărfuri la preț de vânzare de 100 lei + TVA 24%. Costul de achiziție al mărfurilor vândute fiind de 50 de lei.

2. Se dau spre utilizare angajaților echipamente de lucru în valoare de 30 lei.
3. Se primește o factură de reparații de la un furnizor în valoare de 200 lei + TVA 24%.
4. Se înregistrează obligația de plată a dobânzii aferente contractării unui credit pe termen scurt, valoarea dobânzii fiind de 300 lei.

Specificați categoriile de cheltuieli și venituri ce vor fi trecute în contul de profit și pierdere.

Rezolvare:

1. Prima tranzacție determină înregistrarea în contabilitate a unor venituri din vânzare de mărfuri, la preț de vânzare de 100 lei. Tranzacția de vânzare mărfuri este urmată de descărcarea din gestiune a mărfurilor vândute, ceea ce determină înregistrarea în contrapartidă a unor cheltuieli cu mărfurile în valoare de 50 lei (prețul de înregistrare al mărfurilor).

2. Cea de-a doua operație economico – financiară conduce la înregistrarea unui consum de materiale de natura obiectelor de inventar (cheltuieli de exploatare) în valoare de 30 lei.

3. Societatea a beneficiat de servicii de la furnizor ceea ce conduce la înregistrarea în contabilitate a unor cheltuieli cu reparațiile în valoare de 200 lei - cheltuieli de exploatare.

4. Dobânda aferentă creditului contractat pe termen scurt se înregistrează în contabilitate ca o cheltuială financiară, în valoare de 300 lei.

B. Întocmiți contul de profit și pierdere la 31.12.N având la bază următoarele elemente:

1. venituri din prestări servicii 26.000 lei;
2. cheltuieli cu dobânzile 5.200 lei;
3. cheltuieli cu personalul 5.600 lei;
4. venituri din vânzarea mărfurilor 15.000 lei;
5. cheltuieli cu amortizările imobilizărilor corporale 500 lei;
6. venituri din dobânzi 7.500 lei;
7. cheltuieli privind mărfurile 6.800 lei;
8. cheltuieli cu asigurările și protecția socială 1.600 lei;
9. alte venituri din exploatare 8.000 lei;
10. cheltuieli cu materialele 10.000 lei;
11. cheltuieli cu despăgubiri 1.000 lei;
12. cheltuieli cu impozitul pe profit 4.128 lei.

*Tabelul 3.13
-lei-*

Contul de profit și pierdere la 31.12.N

Denumirea elementului		31.12.N	
1	Cifra de afaceri neta (rd.2+3-4+5+6)	1	41.000
	Producția vândută	2	26.000 (1)
	Venituri din vânzarea mărfurilor	3	15.000 (4)
	Reduceri comerciale acordate	4	
	Venituri din dobânzi înregistrate de entitățile radiate din eral și care mai au în derulare contracte de leasing	5	
	Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri	6	
2	Venituri aferente costului producției în curs de execuție		
	Sold C	7	
	Sold D	8	
3	Producția realizată de entitate pentru scopurile sale proprii și	9	

4	Alte venituri din exploatare - din care, venituri din fondul comercial negativ	10 11	8.000 (9)
VENITURI DIN EXPLOATARE – TOTAL (rd. 1+7-8+9+10)		12	49.000
5	a) Cheltuieli cu materiile prime si materialele	13	10.000 (10)
	Alte cheltuieli materiale	14	
	b) Alte cheltuieli externe	15	
	c) Cheltuieli privind mărfurile	16	6.800 (7)
6	Reduceri comerciale primite	17	
	Cheltuieli cu personalul (rd.19 + 20) din care:	18	7.200
	a) Salarii și indemnizații	19	5.600 (3)
	b) Cheltuieli cu asigurările și protecția socială	20	1.600 (8)
7	a) Ajustări de valoare privind imobilizările corporale și rd.23-22)	21	500 (5)
	a.1) Cheltuieli	22	500 (5)
	a.2) Venituri	23	
	b) Ajustări de valoare privind activele circulante (rd. 26-25)	24	
	b.1) Cheltuieli	25	
	b.2) Venituri	26	
8	Alte cheltuieli de exploatare (rd.28 la 31)	27	
	8.1. Cheltuieli privind prestațiile externe	28	
	8.2. Cheltuieli cu alte impozite, taxe si imilate	29	
	8.3. Alte cheltuieli	30	1.000 (11)
	Cheltuieli cu dobânzile de refinanțare înregistrate de ate din Registrul general și care mai au în derulare contracte de	31	
	Ajustări privind provizioanele (rd.33-34)	32	
	Cheltuieli	33	
	Venituri	34	
CHELTUIELI DE EXPLOATARE – TOTAL (rd. 13 la 16- 4+27+32)		35	25.500
PROFITUL SAU PIERDEREA DIN EXPLOATARE:			
	Profit	36	23.500
	Pierdere	37	
9	Venituri din interese de participare	38	
	din care, veniturile obținute de la entitățile afiliate	39	
10	Venituri din alte investiții împrumuturi din activele imobilizate	40	
	din care, venituri obținute de la entitățile afiliate	41	
11	Venituri din dobânzi	42	7.500 (6)
	din care, venituri obținute de la entitățile afiliate	43	
	Alte venituri financiare	44	
VENITURI FINANCIARE – TOTAL		45	7.500
12	Ajustări de valoare privind imobilizările financiare și nanciare deținute ca active circulante	46	
	Cheltuieli	47	
	Venituri	48	

13	Cheltuieli privind dobânzile	49	5.200 (2)
	din care cheltuieli în relația cu entitățile afiliate	50	
	Alte cheltuieli financiare	51	
	CHELTUIELI FINANCIARE - TOTAL	52	5.200
	PROFITUL SAU PIERDEREA FINANCIAR (Ă)		
	Profit	53	2.300
	Pierdere	54	
14	PROFITUL SAU PIERDEREA CURENT (Ă):		
	Profit	55	25.800
	Pierdere	56	
15	Venituri extraordinare	57	
16	Cheltuieli extraordinare	58	
17	PROFITUL SAU PIERDEREA DIN ACTIVITATEA INARĂ:		
	Profit	59	
	Pierdere	60	
	VENITURI TOTALE (rd.12+45+57)	61	56.500
	CHELTUIELI TOTALE (rd. 35+52+58)	62	30.700
	PROFITUL SAU PIERDEREA BRUT (Ă):		
	Profit (rd.58-59)	63	25.800
	Pierdere (rd.59-58)	64	
18	Impozitul pe profit	65	4.128 (12)
19	Alte impozite nereprezentate de elementele de mai sus	66	
20	PROFITUL SAU PIERDEREA NET(Ă) A EXERCITIULUI		
	Profit (rd. 60-61-62-63)	67	21.672
	Pierdere (rd. 61+62+63-60)	68	

4. ANALIZA ȘI ÎNREGISTRAREA OPERAȚIILOR ECONOMICE ÎN CONTURI

4.1. Contul și dubla înregistrare

4.1.1. Noțiunea, necesitatea și funcțiile contului

În practica contabilă urmărirea modificărilor la care sunt supuse elementele bilanțului nu poate fi realizată cu ajutorul acestuia. Numărul mare de operații generate zilnic de activitatea entității economice care produc modificări în volumul și structura elementelor, fac imposibilă întocmirea unui bilanț după fiecare modificare, pentru a reflecta noua situație.

Contabilitatea trebuie să asigure pe lângă prezentarea poziției financiare a entității economice la un moment dat prin bilanțul contabil și evoluția modificărilor produse zi de zi, în sensul creșterii și micșorării volumului și structurii elementelor bilanțiere. Pentru aceasta, s-a recurs la un alt procedeu specific metodei contabilității, contul, prin intermediul căruia se asigură urmărirea și controlul atât a existențelor, cât și a modificărilor care s-au produs în decursul unei perioade de gestiune asupra bunurilor economice și surselor de finanțare.

Contul este un procedeu al metodei contabilității, cu ajutorul căruia se urmăresc zi de zi în cursul unei perioade de gestiune, de regulă în expresie valorică, existența și mișcarea bunurilor economice, a surselor de formare a capitalului, a drepturilor de creanță și a obligațiilor, precum și fazele proceselor dintr-o entitate economică. Acest procedeu a fost conceput de practica contabilă în așa fel încât să preia existențele elementelor de activ și pasiv din bilanțul inițial, iar în cursul perioadei de gestiune să înregistreze modificările intervenite în volumul și structura acestora, pentru ca la sfârșitul perioadei să ofere situația elementelor, necesară întocmirii bilanțului final.

Pentru fiecare element component al structurilor bilanțiere de activ, capitaluri și datorii, se deschide câte un cont distinct în contabilitatea curentă, în care se înregistrează, pe bază de documente, existentul de la începutul perioadei de gestiune, precum și modificările acestora, determinate de operațiile din activitatea entității economice.

Ca instrument de lucru reprezentativ al contabilității, contul trebuie să răspundă cerințelor și sarcinilor acesteia, îndeplinind următoarele funcții:

- economică - fiecare cont reflectă un anumit bun economic, sursă de finanțare, proces sau rezultat financiar care determină însuși conținutul economic al contului respectiv;
- statistică - informațiile furnizate de conturi stau la baza determinării unor indicatori statistici;
- de calcul - pe baza datelor din conturi se calculează situația tuturor elementelor în diferite momente ale activității economice, precum și costul producției, rezultatele financiare etc.;
- de control - datele și informațiile furnizate de conturi sunt folosite la controlul integrității elementelor entității economice;
- de grupare - în contabilitatea curentă se deschid conturi pe elemente grupate omogen, cum ar fi: bunuri economice, surse de finanțare, procese economice etc.;
- de sistematizare - în fiecare cont se înregistrează distinct operațiile economice care provoacă creșteri, de cele care determină micșorări ale aceluiași element;
- contabilă - este determinată de conținutul economic al conturilor și constă într-un anumit mod de înregistrare în cadrul lor a existențelor inițiale, creșterilor și micșorărilor elementelor, după cum conturile respective s-au deschis pentru structurile de:
 - activ și atunci conturile respective au funcție contabilă de activ;
 - pasiv și atunci conturile respective au funcție contabilă de pasiv.

4.1.2. Forma și structura contului

Contul trebuie să aibă o anumită formă care să îi permită reflectarea separată a celor două feluri de modificări - creșteri și micșorări - pentru cunoașterea totalului fiecăreia dintre ele.

Deși sunt cunoscute mai multe forme ale contului, cu timpul s-a ajuns la concluzia că cele care corespund cel mai bine necesităților de înregistrare a modificărilor sunt:

a) bilaterală numită și clasică care are două părți alăturate și opuse, sub formă de balanță (litera „T”) în care se înscriu două categorii de date informaționale, respectiv: date generale și date specifice.

În figura nr. 4.1 este prezentată una din părțile formei bilaterale a contului.

Date generale			Date specifice
Data la care a avut loc operația economică	Documentele care stau la baza înregistrării operației economice	Explicația operației economice înregistrate	Creșteri sau micșorări în funcție de conținutul economic al fiecărui cont

Fig. 4.1 Forma bilaterală a contului - una din părți

Această formă prezintă două dezavantaje:

- datele generale sunt înscrise în ambele părți ale contului, ceea ce implică un efort material și uman în plus;

- nu oferă posibilitatea determinării existențelor (soldurilor) după fiecare operație economică înregistrată în cont.

b) unilaterală a fost concepută să înlăture dezavantajele formei bilaterale și astfel, datele generale sunt înscrise o singură dată, iar cele specifice sunt alăturate, în două coloane distincte. La acestea se mai adaugă o coloană în plus, în care se determină existențele elementelor în cont (soldurile).

Indiferent de forma contului, bilaterală, cu două părți alăturate sau unilaterală, cu două coloane distincte privind datele specifice, aceasta trebuie să asigure înregistrarea modificărilor elementelor entității economice.

Așa după cum rezultă din figurile nr. 4.2 și 4.3, formele contului sunt asemănătoare unor tabele cu două părți sau două coloane distincte pentru datele specifice (debit și credit). În una din părți/coloană se înregistrează existentul inițial și creșterile elementului bilanțier, pentru care s-a deschis contul respectiv, iar în cealaltă parte/coloană se înregistrează micșorările aceluiași element.

Plecând de la structurile bilanțiere, cărora le aparțin elementele pentru care se deschid conturile, convențional s-a stabilit că pentru conturile de:

– activ, existențele inițiale și creșterile să se înregistreze în partea/coloana stângă, numită debit, iar micșorările în partea/coloana dreaptă, numită credit;

– pasiv, existențele inițiale și creșterile se înregistrează în partea/coloana dreaptă, numită credit, iar micșorările în partea/coloana stângă, numită debit.

Deci, înregistrările în conturi se fac în funcție de conținutul lor economic, respectiv conturi de activ, pentru bunuri economice și conturi de pasiv, pentru surse de finanțare.

301 „Materii prime”

Debit (existențe și creșteri)				Credit (micșorări)			
Date generale			Date specifice	Date generale			Date specifice
Data	Documen t	Explicații		Data	Documen t	Explicații	
01.01	Inventar	Existent inițial	500	03.01	Bon consum	Consum materii prime	490
04.01	NIR	Recepționat materii prime	800	09.01	Bon consum	Consum materii prime	700
08.01	NIR	Recepționat materii prime	600				
		Rulaj debitor	1.400			Rulaj creditor	1.190
		Total sume debitoare	1.900			Total sume creditoare	1.190

Fig. 4.2 Structura contului 301 „Materii prime” în forma grafică bilaterală

301 „Materii prime”

Date generale			Debit	Credit	Sold
Data	Document	Explicații			
01.01	Inventar	Existent inițial	500	-	500
03.01	Bon consum	Consum materii prime	-	490	10
04.01	NIR	Recepționat materii prime	800	-	810
08.01	NIR	Recepționat materii prime	600	-	1.410
09.01	Bon consum	Consum materii prime	-	700	710
		Rulaj	1.400	1.190	-
		Total sume	1.900	1.190	710

Fig. 4.3 Structura contului 301 „Materii prime” în forma grafică unilaterală

Structura contului este formată din următoarele elemente:

a) denumirea sau titlul contului permite identificarea elementului pentru care se deschide fiecare cont; exemplu: „Materii prime”, „Casa”, „Clienți”, „Furnizori” etc.

În afara denumirii contului, pentru a ușura munca în practica contabilă, fiecărui cont i s-a atribuit un simbol cifric; exemplu: simbolul 301 pentru contul „Materii prime”, 531 pentru contul „Casa” etc.

b) explicația operațiunii economice înregistrate se preia din documentele justificative și are caracter fie descriptiv, fie contabil.

Explicația descriptivă presupune redarea pe scurt a operației economice; exemplu: „recepționat mărfuri”, „încasări în numerar”, „plăți prin bancă” etc.).

Explicația contabilă presupune ca în dreptul fiecărei sume înregistrate să se înscrie simbolul contului corespondent.

c) Debitul și creditul contului sunt denumiri convenționale care corespund celor două părți/coloane opuse ale contului, pentru separarea celor două tipuri de modificări (creșteri și micșorări), astfel:

- debitul este partea/coloana din stânga oricărui cont;
- creditul este partea/coloana din dreapta oricărui cont.

Semnificația debitului și creditului trebuie înțeleasă în raport cu conținutul său economic, care determină funcția contabilă a contului respectiv. Debitul și creditul nu au aceeași semnificație la toate conturile, astfel:

– dacă conturile sunt deschise pentru active și cheltuieli, debitul reprezintă existențele și creșterile de active și cheltuieli, iar creditul reprezintă micșorările de active și cheltuieli pe o anumită perioadă;

– dacă conturile sunt deschise pentru pasive și venituri, debitul reprezintă micșorările de pasive și venituri, iar creditul reprezintă existențele și creșterile de pasive și venituri, pe o anumită perioadă.

d) Rulajul contului reprezintă totalitatea sumelor înscrise în debitul sau creditul unui cont într-o perioadă de timp, ca urmare a creșterilor și micșorărilor determinate de tranzacții și alte operații economice și financiare.

În funcție de cele două părți ale contului, se delimitează rulajul debitor și rulajul creditor.

e) Total sume este format din existențele inițiale la care se adaugă rulajele debitoare și creditoare și astfel, se obține total sume debitoare și total sume creditoare.

f) Soldul contului reprezintă existentul valoric la un moment dat al elementului pentru care s-a deschis contul respectiv și se stabilește ca diferență între totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare, preluând denumirea sumei cu totalul cel mai mare, respectiv: sold debitor sau sold creditor, după caz.

Dacă total sume debitoare este egal cu total sume creditoare, contul nu are sold și în acest caz poartă denumirea de cont balansat sau cont soldat.

4.1.3. Regulile de funcționare a conturilor

Pentru stabilirea regulilor de funcționare a conturilor se ia ca punct de plecare bilanțul.

Astfel, la începutul fiecărui exercițiu financiar, pe baza posturilor din bilanțul inițial se deschid conturile în contabilitatea curentă.

Un bilanț inițial nu este altceva decât un bilanț încheiat la finele exercițiului financiar precedent, care pentru exercițiul curent, la începutul acestuia, devine inițial.

În raport cu activul și pasivul bilanțului, conturile se împart în două categorii:

- conturi de activ care preiau posturile din partea de activ a bilanțului și reflectă existența și mișcarea elementelor de activ;

- conturi de pasiv care preiau posturile din partea de pasiv a bilanțului și reflectă existența și mișcarea elementelor de pasiv.

Din cele menționate decurge prima regulă de funcționare a conturilor:

- conturile de activ încep să funcționeze prin debitare cu existențele inițiale (soldul inițial) din activul bilanțului inițial;

- conturile de pasiv încep să funcționeze prin creditare cu existențele inițiale (soldul inițial) din pasivul bilanțului inițial.

După ce s-au înscris existențele inițiale în conturi se înregistrează cele două categorii de modificări, respectiv creșterile și micșorările.

Creșterile se înscriu în partea în care s-au înscris existențele inițiale și de aici rezultă a doua regulă de funcționare:

- conturile de activ se mai debitează cu creșterile de active și cheltuieli determinate de operațiile economice consemnate în documente;

- conturile de pasiv se mai creditează cu creșterile de pasive și venituri determinate de operațiile economice consemnate în documente.

După ce s-a stabilit partea contului în care se înregistrează creșterile se deduce că în partea opusă se vor înregistra micșorările și de aici cea de-a treia regulă:

- conturile de activ se creditează cu micșorările de active și cheltuieli determinate de operațiile economice consemnate în documente;
- conturile de pasiv se debitează cu micșorările de pasive și venituri determinate de operațiile economice consemnate în documente.

La anumite perioade de timp și de regulă la sfârșitul exercițiului financiar este necesar să se întocmească bilanțul final. Acesta se întocmește pe baza existențelor finale ale elementelor de activ și pasiv, determinate în conturi cu ajutorul soldurilor, care se preiau în bilanțul final.

Cunoscând cele trei reguli descrise se deduce și a patra regulă plecând de la relația de funcționare a conturilor, potrivit căreia: existențele inițiale + creșteri – micșorări = existențe finale.

Utilizând această relație se stabilesc soldurile finale prin scăderea din totalul sumelor mai mari a totalului sumelor mai mici. Deoarece existențele inițiale plus rulajul creșterilor, din aceeași parte a contului, dau totalul sumelor cele mai mari, din care se scade rulajul micșorărilor, care reprezintă totalul sumelor mai mici, rezultă că soldul final va fi cel corespunzător existențelor inițiale, înscrise în debitul sau creditul contului, potrivit conținutului economic al contului (de activ sau de pasiv).

Există și situația în care totalul sumelor este egal și atunci contul respectiv nu prezintă sold final, adică este balansat sau soldat.

Pe baza celor arătate mai sus se poate concluziona:

- conturile de activ pot prezenta numai sold final debitor sau sunt soldate;
- conturile de pasiv pot prezenta numai sold final creditor sau sunt soldate.

Din cele patru reguli prezentate rezultă două reguli generale de funcționare a conturilor, una pentru conturile de activ și alta pentru cele de pasiv, astfel:

Conturile de activ:

- încep să funcționeze prin debitare cu existențele inițiale (soldurile inițiale) preluate din activul bilanțului inițial;
- se mai debitează cu creșterile de active și cheltuieli;
- se creditează cu micșorările de active și cheltuieli;
- pot prezenta sold final debitor sau sunt soldate.

Conturile de pasiv:

- încep să funcționeze prin creditare cu existențele inițiale (soldurile inițiale) preluate din pasivul bilanțului inițial;
- se mai creditează cu creșterile de pasive și venituri;
- se debitează cu micșorările de pasive și venituri;
- pot prezenta sold final creditor sau sunt soldate.

Cele două reguli generale se aplică la majoritatea conturilor utilizate în contabilitate. Conturile care se supun numai uneia dintre aceste reguli se numesc monofuncționale.

În contabilitate există și conturi care nu se supun rigorilor numai uneia din cele două reguli generale. Ele încep să funcționeze fie prin debitare, fie prin creditare și pot prezenta fie sold final debitor, fie sold final creditor. Aceste conturi sunt denumite conturi bifuncționale.

4.1.4. Dubla înregistrare și corespondența conturilor

Dubla înregistrare este considerată un principiu de bază al contabilității și presupune înregistrarea concomitentă și cu aceeași sumă a oricărei operații economice în cel puțin două conturi, unul care se debitează și altul care se creditează.

Conturile respective se numesc conturi corespondente.

La baza dublei înregistrări a operațiilor economice stau fluxurile elementelor.

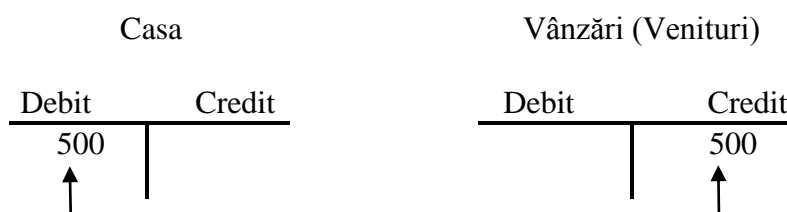
Fluxul reprezintă traseul pe care îl parcurg elementele între punctul lor de plecare (origine) până la punctul lor de sosire (utilizare).

Pentru entitatea economică fluxurile care intră arată o utilizare (U) sau o folosință, iar fluxurile care ies indică o resursă (R).

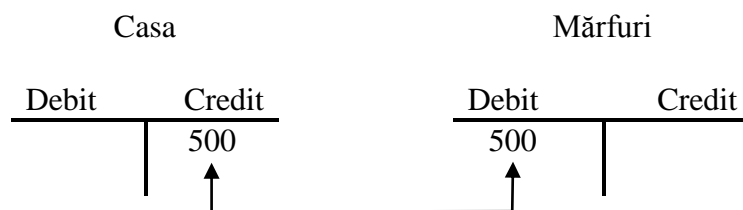
Pentru a înțelege dubla înregistrare, exemplificăm o operație economică dintre un furnizor și un client, între care intervine un schimb de mărfuri și bani.

Furnizorul are mărfuri, deci o resursă (R1) pe care o pune la dispoziția clientului pentru a fi utilizată (U1). Clientul având bani, deci o resursă (R2) o pune la dispoziția furnizorului său pentru a fi utilizată (U2) de către acesta. De aici rezultă că fiecare resursă finanțează o utilizare și invers, fiecare utilizare este finanțată de o resursă. La fiecare din cele două entități operația economică va genera duble înregistrări în conturi, astfel:

– la furnizor, fiind vorba de o vânzare a cărei sumă totală constituie o resursă, se va înscrie în creditul contului de „Vânzări” (Venituri). Bani încasați, pentru a fi utilizați, se înscriu în debitul contului „Casa”. Presupunând că valoarea schimbului este de 500 unități monetare, situația în conturi va fi următoarea:



– la client, fiind o cumpărare de mărfuri, care constituie o utilizare, se înscrie în debitul contului „Mărfuri”, iar numerarul din casă fiind o resursă, care se pune la dispoziția furnizorului, se înscrie în creditul contului „Casa”:



Rezultă că orice entitate creditează contul pentru operațiunea care înregistrează o resursă și debitează contul pentru operațiunea care înregistrează o utilizare.

În concluzie, orice operație economică se înregistrează în contabilitatea curentă concomitent și cu aceeași sumă în cel puțin două conturi corespondente, unul care se debitează și altul care se creditează, adică operațiunea se reflectă pe baza dublei înregistrări.

Correspondența conturilor se poate realiza:

- numai între conturile de activ când se înregistrează operații care generează modificări în structura activelor;
- numai între conturile de pasiv când se înregistrează operații care generează modificări în structura pasivelor;
- între conturi de activ și pasiv când se înregistrează operații care generează modificări în volumul activelor și pasivelor.

4.2. Analiza contabilă a operațiilor economice și financiare. Formula și articolul contabil

Pentru înregistrarea corectă în conturi operațiile trebuie supuse unui proces de analiză contabilă.

Analiza contabilă constă în cercetarea fiecărei operații economice pe baza documentelor justificative și descompunerea ei în elemente componente în vederea deducerii conturilor care se

debitează și a celor care se creditează. Are ca rezultat stabilirea conturilor ce sunt influențate de operațiile economice și modul de influențare.

Analiza contabilă presupune parcurgerea următoarelor etape:

- stabilirea naturii operației economice – presupune citirea cu atenție a documentului justificativ pentru a înțelege conținutul operației care a avut loc;

- determinarea modificărilor pe care le produce operația economică sau financiară în bilanț, respectiv a elementelor care se modifică, a sensului modificărilor în cauză și a conținutului economic al acestora;

- stabilirea pe baza elementelor din bilanț modificate, a conturilor corespondente în care urmează să se înregistreze operația economică sau financiară analizată;

- aplicarea regulilor de funcționare a conturilor în vederea stabilirii părții conturilor corespondente (debit sau credit) în care urmează să se înregistreze operația, adică a formulei contabile.

Formula contabilă este modalitatea de prezentare grafică a fiecărei operații economice sau financiare în conturile corespondente, pe baza dublei înregistrări, sub formă de egalitate valorică.

Formula contabilă are următoarele părți componente:

- contul corespondent debitor - înscris întotdeauna în partea stângă a egalității;

- contul corespondent creditor - înscris întotdeauna în partea dreaptă a egalității;

- semnul „=” care reprezintă egalitatea valorică dintre sumele înscrise în conturile corespondente;

- sumele înscrise în conturile corespondente.

Formula contabilă poate fi redactată în mai multe variante, pe care le exemplificăm printr-o intrare de materii prime de la un furnizor, astfel:

a)	100	301 „Materii prime”	=	401 „Furnizori”	100	
b)		301 „Materii prime”	=	401 „Furnizori”	100	100
c)	Debit	301 „Materii prime”	–	100		
	Credit	401 „Furnizori”	–	100		
d)		301 „Materii prime”	=	401 „Furnizori”	100	

Exemplul d) reprezintă modul de redactare frecvent utilizat în contabilitatea curentă.

Dacă la elementele formulei contabile se adaugă: data la care a avut loc operația economică sau financiară, documentul justificativ care stă la baza operației, explicația operației, se obține articolul contabil.

Formulele contabile se clasifică în funcție de:

- numărul conturilor corespondente;

- scopul pentru care se întocmesc.

În funcție de numărul conturilor corespondente sunt:

a) formule contabile simple, adică cele ce se întâlnesc ori de câte ori se înregistrează în contabilitate operații care generează modificări numai în două elemente și cuprind două conturi corespondente; exemplu: operația de aprovizionare cu materii prime de la un furnizor, în sumă de 50 lei.

301 „Materii prime”	=	401 „Furnizori”	50
---------------------	---	-----------------	----

b) formule contabile complexe, se întâlnesc când se înregistrează operații economice sau financiare care generează modificări în mai mult decât două elemente. Ele se prezintă în două variante:

- cu un singur cont corespondent care se debitează și două sau mai multe conturi care se creditează;
- cu un singur cont corespondent care se creditează și două sau mai multe conturi care se debitează.

Exemple:

Se achită datoria față de un furnizor în sumă de 1.000 lei, din care: 900 lei din disponibilul de la bancă și 100 lei din numerarul aflat în casierie.

Pentru această operație se întocmește următoarea formulă contabilă complexă:

401 „Furnizori”	=	%		<u>1.000</u>
			512 „Conturi curente la bănci”	900
			531 „Casa”	100

Se cumpără de la un furnizor materii prime în sumă de 200 lei și mărfuri de 300 lei.

Pentru această operație se întocmește formula contabilă, astfel:

%	=	401 „Furnizori”		<u>500</u>
301 „Materii prime”				200
371 „Mărfuri”				300

Semnul „%” se citește „la următoarele”.

c) formule contabile compuse au două sau mai multe conturi corespondente debitoare și două sau mai multe conturi corespondente creditoare. Aceste formule nu sunt folosite în contabilitatea curentă deoarece nu se regăsesc conturile corespondente cu sumele adecvate.

Exemplu:

Se aprovizionează de la același furnizor materii prime în sumă de 1.000 lei și materiale consumabile în sumă de 3.000 lei. Pentru suma de 2.000 lei s-a remis furnizorului un bilet la ordin, iar diferența se achită ulterior.

Formula contabilă va fi:

<u>4.000</u>	%		=	%	<u>4.000</u>
1.000	301	„Materii prime”		401	„Furnizori”
3.000	302	„Materiale consumabile”		403	„Efecte de plătit”
					2.000

După scopul pentru care se întocmesc, deosebim:

- formule contabile de înregistrare curentă, întocmite conform normelor și instrumentelor de aplicare a planului de conturi, deci formule normale, corecte;
- formule contabile de corectare, numite și de stornare, care la rândul lor pot fi:
- formule de stornare în negru - presupun inversarea formulei contabile eronat întocmite și apoi întocmirea formulei contabile corecte.

Exemplu:

Se face aprovizionarea cu materii prime de la un furnizor în sumă de 100 lei.

Inițial, pentru înregistrare s-a întocmit următoarea formulă contabilă eronată:

345 „Produse finite”	401 „Furnizori”	100
----------------------	--------------------	-----

Pentru corectare, se inversează această formulă contabilă

401 „Furnizori”	=	345 „Produse finite”	100
-----------------	---	----------------------	-----

după care se întocmește formula contabilă corectă:

301 „Materii prime”	=	401 „Furnizori”	100
---------------------	---	-----------------	-----

Această modalitate de corectare prezintă dezavantajul că denaturează rulajele conturilor corespondente și ca atare, în contabilitatea curentă nu se utilizează stornarea în negru.

- formule contabile de stornare în roșu au fost concepute pentru a înlătura dezavantajele stornării în negru. Acest tip de stornare presupune anularea unei formule contabile, efectuată anterior greșit, prin repetarea ei, dar cu sumele scrise cu o culoare roșie sau în chenar, după care se întocmește formula contabilă corectă.

Orice sumă înscrisă în cont cu o culoare roșie sau în chenar se scade, fiind cu semnul minus și prin aceasta se anulează rulajele ireale.

Plecând de la exemplul precedent, când s-a întocmit formula contabilă eronată:

345 „Produse finite”	=	401 „Furnizori”	100
----------------------	---	-----------------	-----

pentru corectare, se redactează aceeași formulă contabilă, dar cu suma în chenar

345 „Produse finite”	=	401 „Furnizori”	100
----------------------	---	-----------------	-----

după care se întocmește formula contabilă corectă:

301 „Materii prime”	=	401 „Furnizori”	100
---------------------	---	-----------------	-----

4.3. Clasificarea conturilor

Planul de conturi reprezintă un tablou al tuturor conturilor, în cadrul căruia fiecare cont, de diverse grade de cuprindere a elementelor, este delimitat printr-o denumire și simbol cifric, încadrat într-o clasă și grupă, în raport de un anumit criteriu de clasificare.

Planul de conturi general este structurat pe nouă clase de conturi astfel:

- clasa 1 – conturi de capitaluri;
- clasa 2 – conturi de imobilizări;
- clasa 3 – conturi de stocuri și producție în curs de execuție;
- clasa 4 – conturi de terți;
- clasa 5 – conturi de trezorerie;
- clasa 6 – conturi de cheltuieli;
- clasa 7 – conturi de venituri;
- clasa 8 – conturi speciale;
- clasa 9 – conturi de gestiune.

Conturile din clasele 1 – 5 sunt considerate conturi de bilanț, deoarece soldul final al acestora este reflectat în bilanțul contabil la sfârșitul exercițiului financiar.

Conturile din clasele 6 – 7 sunt conturi de rezultate, întrucât pe baza lor se determină rezultatul financiar al entității, exprimat sub formă de profit sau pierdere.

Conturile speciale din clasa 8 reflectă elementele care nu se află în proprietatea entității și nu sunt reflectate în bilanțul contabil.

Conturile de gestiune din clasa 9 servesc la calculul costului producției, lucrărilor executate și serviciilor prestate de o entitate economică. Cu aceste conturi operează contabilitatea de gestiune.

Cele nouă clase de conturi sunt la rândul lor împărțite pe grupe de conturi, simbolizate cu două cifre.

Fiecare grupă conține simbolul cifric al conturilor și denumirile acestora.

Conturile se clasifică după trei criterii, astfel:

a) după conținutul economico-financiar - clasificarea conturilor are în vedere natura elementelor și procesele economice pe care le reflectă. Din acest punct de vedere conturile sunt grupate în: conturi de bunuri economice, conturi de surse, conturi de cheltuieli și conturi de venituri.

b) după funcția contabilă - conturile sunt pe trei grupe: conturi de activ; conturi de pasiv; conturi bifuncționale.

c) după sfera de cuprindere - conturile se clasifică în: conturi sintetice; conturi analitice.

Conturile sintetice sunt utilizate pentru înregistrarea în contabilitate a unor operațiuni economice individuale sau grupe de operațiuni cu conținut omogen și cu însușiri comune.

Conturile sintetice utilizează pentru înregistrare numai etalonul valoric și se desfășoară pe două categorii:

- conturi sintetice de gradul I cu simbolul format din trei cifre și au un conținut economic general;

- conturi sintetice de gradul II cu simbolul format din patru cifre și permit urmărirea în mai bună măsură a elementului pe care îl reflectă.

Conturile analitice detaliază conținutul economic al unor conturi sintetice, reflectând astfel diverse elemente specifice.

4.4. Modele de înregistrare a operațiilor economico –financiare în conturi

4.4.1. Ciclul de finanțare

Activitatea de finanțare cuprinde operațiile economico –financiare desfășurate de o entitate economică pentru obținerea resurselor necesare realizării obiectului de activitate. Sursa de finanțare a activului bilanțier, a bunurilor economice, este reprezentată de capitaluri.

Conturile de capitaluri cuprind totalitatea surselor de finanțare stabile aflate la dispoziția entității, formate din capitaluri proprii, capitaluri împrumutate și provizioane.

A) *Capitalurile proprii* sunt concretizate în principal în aportul la capitalul entității, din partea acționarilor sau asociaților, cu ocazia constituirii societății, cât și pe parcursul desfășurării activității acesteia. Ordinul 3055/2009 definește capitalul propriu ca un drept al acționarilor sau asociaților în activele entității după deducerea tuturor datoriilor sale. Capitalurile proprii cuprind: aporturile de capital, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exercițiului financiar.

Conturile de capitaluri proprii se creditează la constituirea acestora și cu majorările ulterioare, și se debitează la micșorarea acestora. Soldul este creditor și evidențiază capitalurile proprii existente în entitate.

În contabilitate conturile de capitaluri proprii sunt evidențiate cu ajutorul clasei 1 – Conturi de capitaluri delimitate pe grupe, astfel: 10 “Capital și rezerve”, 11 “Rezultatul reportat”, 12 “Rezultatul exercițiului financiar”, 14 “Câștiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”.

Exemple:

A.1. Cinci acționari (A, B, C, D, E) subscriu acțiuni în valoare totală de 90.000 lei. Valoarea unei acțiuni este de 10 lei. Subscrierea se face astfel:

▪ A, subscrie cu un număr de 3000 de acțiuni în valoare de 30.000 lei, reprezentând valoarea unei clădiri ce urmează să o aporțeze, pe care o și aduce ca aport.

- B, subscrie cu un număr de 1800 acțiuni în valoare de 18.000 lei, reprezentând valoarea unui mijloc de transport ce urmează a fi adus ca aport, pe care îl și aduce ca aport.
- C, subscrie cu 1000 de acțiuni, în valoare de 10.000 lei, reprezentând valoarea materialelor consumabile ce urmează a le aduce ca aport, pe care le și aduce ca aport.
- D, subscrie cu un număr de 1900 de acțiuni, în valoare de 19.000 lei, reprezentând valoarea materialelor de natura obiectelor de inventar, din care aduce ca aport doar 10.000 lei, urmând să aducă diferența de 9000 lei în termen de 2 săptămâni.
- E, subscrie cu un număr de 1.300 de acțiuni, în valoare de 13.000 lei, reprezentând disponibilități în contul curent;

a) Subscrierea capitalului social

Această tranzacție determină o creștere a creanței entității economice asupra acționarilor (456) și concomitent o creștere a capitalului subscris nevărsat (1011). Contul 456 ține evidența decontărilor cu acționarii/asociații privind capitalul și este un cont bifuncțional. Soldul debitor al contului reprezintă aportul la capital subscris și nevărsat, iar cel creditor, datoriile entității față de acționari/asociați.

90.00 0	456	=	1011	90.00 0
	Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul [A (+) →D]		Capital subscris nevărsat [Capitaluri proprii (+) →C]	

b) Depunerea capitalului

Tranzacția determină creșterea valorii imobilizărilor corporale, a stocurilor, a disponibilităților bănești, concomitent cu micșorarea dreptului de creanță a entității economice asupra acționarilor.

	%	=	456	81.00 0
30.00 0	212 Construcții (imobilizări) [A (+) →D]		Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul [A (-) →C]	
18.00 0	213 Mijloace de transport (imobilizări) [A (+) →D]			
10.00 0	302 Materiale consumabile (stocuri) [A (+) →D]			
10.00 0	303 Materiale de natura obiectelor de inventar (stocuri)			

13.00 [A (+) →D]
0 5121
Conturi la bănci în lei
(mijloace circulante bănești)
[A (+) →D]

c) Trecerea capitalului aporțat de acționari, de la capital subscris nevărsat la capital subscris vărsat:

81.00 1011 = 1012 81.00
0 0
Capital subscris nevărsat Capital subscris vărsat
[Capitaluri proprii (-) →D] [Capitaluri proprii (+)
→C]

A.2. Se decide majorarea capitalului entității economice, prin subscrierea a 100 de acțiuni noi la prețul de 11 lei/acțiune. Valoarea nominală a unei acțiuni fiind de 10 lei/acțiune. Contravaloarea acțiunilor subscrise se va depune în numerar.

a. Subscrierea la capital:

1.100 456 = %
Decontări cu 1011 1.000
acționarii/asociații
privind capitalul
(creanțe)
[A (+) →D] Capital subscris nevărsat
[Capitaluri proprii (+) →C]
1041
Prime de emisiune
[Capitaluri proprii (+) →C] 100

b. Depunerea în numerar:

1.100 5311 = 456 1.100
Casa în lei
[A (+) →D] Decontări cu
acționarii/asociații privind
capitalul
[A (-) →C]

c. Trecerea capitalului de la nevărsat la vărsat:

1.000 1011 = 1012 1.000
Capital subscris nevărsat Capital subscris vărsat
[Capitaluri proprii (-) →D] [Capitaluri proprii (+) →C]

d. Primele de capital se vor utiliza pentru creșterea capitalului social:

100 1041 = 1012 100
Prime de emisiune Capital subscris vărsat
[Capitaluri proprii (-) →D] [Capitaluri proprii (+) →C]

A.3. Se majorează capitalul social al unei entități economice din rezervele existente, în valoare de 2.000 lei:

2000	106	=	1012	2000
	Rezerve		Capital subscriș vărsat	
	[Capitaluri proprii (-)		[Capitaluri proprii (+)	
	→D]		→C]	

A.4. Se reduce capitalul social cu suma de 200 lei, care se va rambursa unui acționar, în numerar. Retragerea unui acționar/asociat conduce la crearea unei datorii față de respectivii acționari/asociați, privind capitalul și în același timp diminuarea capitalului subscriș și vărsat.

200	1012	=	456	200
	Capital subscriș vărsat		Decontări cu	
	[Capitaluri proprii (-)		acționarii/asociații	
	→D]		privind capitalul	
			[Datorii (+) →C]	
200	456	=	5311	200
	Decontări cu		Casa în lei	
	acționarii/asociații privind		(mijloace circulante	
	capitalul		bănești)	
	[Datorii (-) →D]		[A (-) →C]	

A.5. În urma reevaluărilor efectuate la un utilaj se constată plus în valoare de 1.200 lei. Valoarea justă a activului respectiv fiind de 15.800 lei, iar valoarea contabilă netă în valoare de 14.600 lei. Cu ajutorul contului 105 „Rezerve din reevaluare” se ține evidența rezervelor rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale.

1200	2131	=	105	1200
	Echipeamente tehnologice		Rezerve din	
	(imobilizări)		reevaluare	
	[A (+) →D]		(capitaluri)	
			[Capitaluri proprii	
			(+) →C]	

A.6. Se constituie rezerve legale din profitul curent în valoare de 60 lei. Contul 106 „Rezerve” ține evidența rezervelor constituite de entitatea economică din profitul anului curent, din profitul anului precedent, din prime de capital sau din rezerve din reevaluare. Se creditează în momentul în care se constituie și se debitează în momentul utilizării acestora pentru acoperirea de pierderi sau creșterea capitalului social.

0	129	=	1061	0
	Repartizarea		Rezer	
	profitului		ve legale	
	(capitaluri)		(capit	
	[A (+) →D]		aluri)	
			[Capit	
			aluri proprii (+)	
			→C]	

A.7. Se închid, la sfârșitul lunii, conturile de cheltuieli (cheltuieli cu energia) în valoare de 60 lei, dar și conturile de venituri (veniturile din prestări servicii) în valoare de 70 lei. Evidența contabilă a profitului sau a pierderii realizată în exercițiul financiar curent se ține cu ajutorul contului bifuncțional, contul 121 „Profit sau pierdere”. Soldul creditor reprezintă profitul realizat iar soldul debitor pierderea realizată.

60	121	=	605	60
	Profit sau pierdere [Capitaluri proprii (-) →D]		Cheltuieli cu energia și apa (cheltuieli) [Capitaluri proprii (+) →C]	
0	704	=	121	0
	Venituri din prestări servicii (venituri) [Capitaluri proprii (-) →D]		Profit sau pierdere [Capitaluri proprii (+) →C]	

A.8. Profitul obținut la sfârșitul anului de către o entitate se reportează pentru anul viitor, valoarea profitului fiind de 30.000 lei. Evidența rezultatului exercițiului financiar precedent nerepartizat de către adunarea generală a acționarilor/asociaților, respectiv a pierderii neacoperite, se ține cu ajutorul contului 117 „Rezultatul reportat”, cont bifuncțional.

30.000	121	=	117	30.000
0	Profit sau pierdere [Capitaluri proprii (-) →D]		Rezultatul reportat [Capitaluri proprii (+) →C]	

A.9. Se acoperă pierderile aferente exercițiilor financiare precedente, din rezervele existente, în valoare de 4.000 lei:

4.000	1068	=	117	4.000
	Alte rezerve [Capitaluri proprii (-) →D]		Rezultatul reportat [Capitaluri proprii (+) →C]	

Delimitări și structuri privind cheltuielile, veniturile și rezultatul exercițiului financiar

Cheltuielile reprezintă diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor ori creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari.

Conturile de cheltuieli se debitează cu cheltuielile efectuate în cursul anului (ca urmare a diminuării unui activ sau apariției unei datorii) și se creditează la repartizarea lor pe seama contului de rezultate 121” Profit sau pierdere”.

Se soldează întotdeauna (conturile de cheltuieli nu prezintă sold). Înregistrarea unei cheltuieli în contabilitate conduce la o diminuare a rezultatului financiar și implicit la o diminuare a capitalurilor proprii.

Reflectarea în contabilitate a conturilor de cheltuieli se realizează cu ajutorul clasei 6 „Cheltuieli” divizată în următoarele grupe: cheltuieli privind stocurile (60), cheltuieli cu serviciile executate de terți (61), cheltuieli cu alte servicii executate de terți (62), cheltuieli cu

alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate (63), cheltuieli cu personalul (64), alte cheltuieli de exploatare (65), cheltuieli financiare (66), cheltuieli extraordinare (67), cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare (68), cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite (69).

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

Veniturile funcționează după principiul conturilor de capitaluri proprii. Se creditează cu veniturile realizate în cursul anului și se debitează la repartizarea lor pe seama contului de rezultate 121 "Profit sau pierdere".

Se soldează întotdeauna (nu prezintă sold). Înregistrarea unui venit în contabilitate conduce la o creștere a rezultatului financiar și implicit la o creștere a capitalurilor proprii.

Reflectarea în contabilitate a conturilor de venituri se realizează cu ajutorul clasei 7 „Venituri” divizată în următoarele grupe: cifra de afaceri netă (70), venituri aferente costului producției în curs de execuție (71), venituri din producția de imobilizări (72), venituri din subvenții de exploatare (74), alte venituri din exploatare (75), venituri financiare (76), venituri extraordinare (77) și venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare (78).

Exemple:

La S.C. X .S.R.L. în cursul lunii decembrie a anului N au loc următoarele tranzacții:

1. Se donează piese de schimb în valoare de 300 lei:

300	6582	=	3024	300
	Donații acordate (cheltuieli) [Capitaluri proprii (-) →D]		Piese de schimb (stocuri) [A (-) →C]	

2. Se înregistrează factura de chirie primită de la proprietar în valoare de 400 lei + TVA 24%, aferentă lunii decembrie:

400	%	=	401	496
	612		Furnizor (datorii comerciale) [Datorii (+) →C]	
	Cheltuielile cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile (cheltuieli) [Capitaluri proprii (-) →D]			
96	4426			
	TVA deductibilă (creanță fiscală) [A (+) →D]			

3. Se dau în consum materii prime în valoare de 60 lei:

60	601	=	301	60
	Cheltuieli cu materii prime		Materii prime	

(cheltuieli) [Capitaluri proprii (-) →D]	(stocuri) [A (-) →C]
--	-------------------------

4. Se înregistrează amortizarea imobilizărilor corporale existente în valoare de 25 lei. Amortizarea se deduce din valoare activelor imobilizate și determină o reducere a valorii acestora.

25	6811	=	281	25
----	------	---	-----	----

Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	Amortizări privind imobilizările corporale (rectificativ)
--	---

(cheltuieli)
[Capitaluri proprii (-) →D]

5. Se înregistrează impozitul pe clădiri datorat în valoare de 50 lei:

50	635	=	446	0
----	-----	---	-----	---

Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate (cheltuieli) [Capitaluri proprii (-) →D]	Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate (datorii fiscale) [Datorii (+) →C]
---	---

6. Se înregistrează impozitul pe profit la sfârșitul anului N în valoare de 800 lei:

800	691	=	4411	800
-----	-----	---	------	-----

Cheltuieli cu impozitul pe profit (cheltuieli) [Capitaluri proprii (-) →D]	Impozitul pe profit (datorii fiscale) [Datorii (+) →C]
--	--

7. Se plătesc în numerar prime de asigurare a bunurilor din entitate în valoare de 60 lei:

60	613	=	5311	60
----	-----	---	------	----

Cheltuieli cu primele de asigurare (cheltuieli) [Capitaluri proprii (-) →D]	Casa în lei (active circ. bănești) [A (-) →C]
---	---

8. Se înregistrează o dobândă de primit aferentă unui împrumut acordat pe termen lung în valoare de 380 lei:

380	2676	=	763	380
-----	------	---	-----	-----

Dobândă aferentă împrumuturilor pe termen lung (imobilizări financiare) [A (+) →D]	Venituri din creanțe imobilizate (venituri financiare) [Capitaluri proprii (+) →C]
--	--

9. Se încasează o creanță cu O.P. în valoare de 100 euro cursul fiind de 4 lei/euro. Cursul la data înregistrării creanței a fost de 3,6 lei/euro:

400	5124	:	%	
	Conturi la bănci în valută (mijloace circulante bănești) [A (+) →D]		4111 Clienți (creanțe) [A (-) →C]	360
			765	40
			Venituri din diferențe de curs valutar (venituri financiare) [Capitaluri proprii (+) →C]	

B) *Provizioanele* sunt datoriile cu exigibilitate sau valoare incertă. Provizioanele se constituie pentru: litigii cu clienții, garanții acordate clienților, pentru restructurare, pensii, impozite și altele similare. Se creditează la constituirea acestora pe seama conturilor de cheltuieli și se debitează pe seama conturilor de venituri, în momentul micșorării sau anulării acestora. Soldul contului reprezintă provizioanele constituite.

Evidența contabilă se ține cu ajutorul contului 151 „Provizioane”.

Exemple:

B.1. Se constituie un provizion pentru litigii probabile, cu clienții, în valoare de 1.000 lei.

a. constituirea provizionului:

1.000	6812		1511	1.000
	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele (cheltuieli) [Capitaluri proprii (-) →D]		Provizioane pentru litigii (datorii) [Datorii (+) →C]	

b. în anul următor are loc anularea provizionului (rămas fără obiect) constituit anterior:

1.000	1511	=	7812	1.000
	Provizioane pentru litigii (datorii) [Datorii (-) →D]		Venituri din provizioane (venituri) [Capitaluri proprii (+) →C]	

C) *Capitalurile împrumutate* cuprind datoriile entității economice pe termen lung, respectiv: împrumuturi din emisiuni de obligațiuni, creditele bancare pe termen mediu și lung, sumele datorate entităților afiliate, alte împrumuturi și datorii asimilate și dobânzile aferente.

Se creditează cu datoriile create față de terți și se debitează la plata lor. Soldul este creditor și evidențiază valoarea datoriilor pe termen lung pe care le deține entitatea. Reflectarea în

contabilitate a împrumuturilor și a datoriilor asimilate se realizează cu ajutorul următoarelor grupe de conturi: împrumuturi din emisiuni de obligațiuni (161), credite bancare pe termen lung (162), datorii ce privesc imobilizările financiare (166), alte împrumuturi și datorii asimilate (167), dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate (168), prime privind rambursarea obligațiunilor (169).

Exemple:

C.1. Se obține un credit bancar pe termen lung în valoare de 50.000 lei, dobânda anuală fiind de 18%.

a) contractarea creditului:				
50.000	5121	:	1621	50.000
	Conturi la bănci în lei		Credite bancare pe	
	(mijloace circulante bănești)		termen lung	
	[A (+) →D]		(surse împrumutate)	
			[Datorii (+) →C]	
b) înregistrarea obligației de plată a dobânzii:				
9.000	666	:	1682	9.000
	Cheltuieli privind		Dobânzi aferente	
	dobânzile		creditelor bancare pe	
	(cheltuieli)		termen lung	
	[Capitaluri proprii (-)		(datorii)	
	→D]		[Datorii (+) →C]	
c) plata dobânzii:				
9.000	1682	:	5121	9.000
	Dobânzi aferente		Conturi la bănci în lei	
	creditelor bancare pe		(mijloace circulante bănești)	
	termen lung		[A (-) →C]	
	(datorii)			
	[Datorii (-) →D]			
d) rambursarea unei rate din creditul contractat:				
10.000	1621	:	5121	10.000
	Credite bancare pe		Conturi la bănci în lei	
	termen lung		(mijloace circulante bănești)	
	(surse împrumutate)		[A (-) →C]	
	[Datorii (-) →D]			

C.2. Se emite de către o societate pe acțiuni un împrumut din emisiuni de obligațiuni în valoare de 30.000 lei.

a) emisiunea pachetului de obligațiuni:				
30.000	461	:	161	30.000

Debitori diverși
(creanțe)
[A (+) → D]

Împrumuturi din
emisiuni de obligațiuni
(surse pe termen lung)
[Datorii (+) → C]

4.4.2. Ciclul de investiții

Ciclul de investiții cuprinde activele pe termen lung, respectiv imobilizările. Conturile de imobilizări sunt active generatoare de beneficii și deținute pe o perioadă mai mare de un an. Se debitează la intrarea imobilizărilor în entitatea economică (prin aport la capital, producție proprie, achiziție de la furnizor, donație, etc.) și se creditează cu ocazia ieșirilor din entitate (prin vânzare, cedare cu titlu gratuit, retrageri de către acționari sau asociați de imobilizări, etc.).

Soldul final este debitor și evidențiază valoarea imobilizărilor existente în entitatea economică. Evidența contabilă se ține cu ajutorul conturilor din Clasa 2 – Conturi de imobilizări delimitate pe trei grupe: necorporale (20), corporale (21) și financiare (26).

Exemple:

1. Se obține un program de contabilitate în regie proprie, în valoare de 1.500 lei. Durata de utilizare a programului respectiv este de 3 ani. După 3 ani de utilizare se scoate din evidență.

a) obținerea unui program de contabilitate în regie proprie:

1.500	208	=	721	1.500
	Alte imobilizări necorporale (imobilizări necorporale) [A (+) → D]		Venituri din producția de imobilizări necorporale (venituri) [Capitaluri proprii (+) → C]	

b) înregistrarea amortizării programului informatic:

41,67	6811	=	2808	41,67 lei/lună
	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor (cheltuieli) [Capitaluri proprii (-) → D]		Amortizarea altor imobilizări necorporale (conturi rectificative)	

c) scoaterea din evidență după 3 ani:

1.500	2808	=	208	1.500
	Amortizarea altor imobilizări necorporale (rectificative) [A (+) → D]		Alte imobilizări necorporale (imobilizări necorporale)	

2. Se achiziționează un computer în valoare de 3.000 lei + TVA 24%. Tranzacția determină creșterea valorii imobilizărilor corporale și a TVA-ului deductibilă, concomitent cu majorarea datoriei față de furnizorul de imobilizări.

3.000	% 214	=	404	3.720
	Mobilier, aparatură birotică,... (imobilizări) [A (+) →D]		Furnizori de imobilizări (datorii) [Datorii (+) →C]	
720	4426			
	TVA deductibilă (creanțe fiscale) [A (+) →D]			

3. Se înregistrează amortizarea computerului, cunoscând că durata de utilizare a acestuia este de 5 ani. Metoda de amortizare folosită este cea liniară.

50	6811		2814	5 0
	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor (cheltuieli) [Capitaluri proprii (-) →D]		Amortizarea altor imobilizări corporale (conturi rectificative)	

4. Computerul achiziționat mai sus se vinde după 3 ani la preț de vânzare de 2000 lei + TVA, 24%.

a) Vânzarea computerului:

2.480	461	:	%	
	Debitori diverși (creanțe) [A (+) →D]		7583	2.000
			Venituri din vânzarea activelor (venituri) [Capitaluri proprii (+) →C]	
			4427	480
			TVA colectată (datorii fiscale) [Datorii (+) →C]	

b) Descărcarea gestiunii de imobilizarea incomplet amortizată:

1.800	% 2814	:	214	3.000
	Amortizarea altor imobilizări corporale (rectificativ)		Mobilier, aparatură birotică,... (imobilizări) [A (-) →C]	
1.200	6583			

Cheltuieli privind
activele cedate
(cheltuieli)
[Capitaluri proprii (-
) →D]

5. Se primesc mijloace de transport, cu titlu gratuit, în valoare de 50.000 lei. Operația economico –financiară determină o creștere a valorii immobilizărilor corporale concomitent cu majorarea valorii veniturilor în avans reflectate cu ajutorul contului 475. Trecerea în categoria veniturilor are loc pe măsura amortizării mijlocului de transport primit ca donație.

0.000	2133	475	0.000
	Mijloace de transport (imobilizări) [A (+) →D]	Donații pentru investiții (surse pe termen lung) [Venituri în avans (+) →C]	

6. Se achiziționează titluri de participare în valoare de 2.000 lei. Tranzacția determină creșterea valorii titlurilor concomitent cu o diminuare a valorii disponibilităților necesare pentru plata contravalorii acestora.

.000	261	5121	.000
	Acțiuni deținute la entități afiliate (imobili zări financiare) [A (+) →D]	Conturi la bănci în lei (mijloace circulante bănești) [A (-) →C]	

4.4.3. Ciclul de exploatare

Ciclul de xploatare al unei entități economice cuprinde perioada de timp dintre achiziționarea materiilor prime care intră într-un proces de transformare și finalizarea acestora sub formă de numerar.

Operații economico –financiare privind stocurile

Stocurile reflectă bunurile din cadrul entității destinate a fi vândute după prelucrarea lor în procesul de producție sau consumate la prima lor utilizare.

Au funcție contabilă de activ. Se debitează cu valoarea stocurilor intrate în gestiunea entității prin achiziționare de la furnizori, aportate în natură de către asociați/acționari, realizate din producție proprie și din alte surse. Se creditează cu valoarea stocurilor ieșite din gestiunea entității economice, prin consum, vânzare și alte destinații. Soldul final este debitor și reprezintă valoarea contabilă de intrare a bunurilor și serviciilor existente în stoc sau în sold la sfârșitul exercițiului financiar. Reflectarea în contabilitate se face cu ajutorul clasei 3 – Conturi de stocuri și producție în curs de execuție delimitate pe mai multe grupe, astfel: stocuri de materii prime și materiale (30), stocuri în curs de aprovizionare (32), producție în curs de execuție (33), produse (34), stocuri aflate la terți (35), animale (36), mărfuri (37), ambalaje (38) și ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție (39).

Exemple:

1. Se achiziționează materii prime (stofă), în valoare de 2.500 lei. În aceeași zi se dau în consum pe baza bonului de consum nr.5. Achitarea obligației față de furnizor se face cu ordin de plată.

a) achiziție materii prime:

2.500	% 301 Materii prime (stocuri) [A (+) →D]	:	401 Furnizori (datorii) [Datorii (+) →C]	3.100
600	4426 TVA deductibilă (creanțe fiscale) [A (+) →D]			

b) dare în consum materii prime:

2.500	601 Cheltuieli cu materii prime (cheltuieli) [Capitaluri proprii (-) →D]		301 Materii prime (stocuri) [A (-) →C]	2.500
-------	--	--	---	-------

c) plata furnizorului cu OP:

3.100	401 Furnizori (datorii) [Datorii (-) →D]	:	5121 Conturi la bănci în lei (mijloace circulante bănești) [A (-) →C]	3.100
-------	---	---	--	-------

2. Se obțin produse finite (pantaloni) la cost de producție de 6.000 lei, care ulterior se vând la prețul de 6.500 lei + TVA 24%.

a) obținere produse finite:

6000	345 Produse finite (stocuri) [A (+) →D]	=	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse (venituri) [Capitaluri proprii (+) →C]	6000
------	--	---	---	------

b) vânzare produse finite:

8.060	4111	=	%	
	Clienți		701	6.500
	(creanțe)		Venituri din vânzarea	
	[A (+) →D]		produselor finite	
			(venituri)	
			[Capitaluri proprii (+)	
			→C]	
			4427	1.560
			TVA colectată	
			(datorii fiscale)	
			[Datorii (+) →C]	

c) descărcarea gestiunii de produsele finite vândute (la cost de producție):

6000	711	=	345	6000
	Venituri aferente		Produse finite	
	costurilor		(stocuri)	
	stocurilor de		[A (-) →C]	
	produse			
	[Capitaluri proprii (-) →D]			

3. Se achiziționează mărfuri (portocale) în valoare de 50 lei + TVA 24%. Acestea se vând, în aceeași zi, la preț de vânzare de 75 lei + TVA 24%. Încasarea se face cu numerar.

a) achiziționare mărfuri:

	%	=	401	62
50	371		Furnizori	
	Mărfuri		(datorii)	
	(stocuri)		[Datorii (+) →C]	
	[A (+) →D]			
12	4426			
	TVA deductibilă			
	(creanță fiscală)			
	[A (+) →D]			

b) vânzarea mărfurilor:

93	4111	=	%	
	Clienți		707	75
	(creanțe)		Venituri din	
	[A (+) →D]		vânzarea mărfurilor	
			(venituri)	
			[Capitaluri proprii	
			(+) →C]	
			4427	18

TVA colectată
(datorii fiscale)
[Datorii (+) →C]

c) descărcarea gestiunii de mărfurile vândute (la cost de achiziție):

50	607	=	371	50
	Cheltuieli privind mărfurile (cheltuieli) [Capitaluri proprii (-) →D]		Mărfuri (stocuri) [A (-) →C]	

d) încasarea contravalorii mărfurilor vândute:

93	5311	=	4111	93
	Casa în lei (mijloace circulante bănești) [A (+) →D]		Clienți (creanțe) [A (-) →C]	

4. Se primesc echipamente de lucru cu titlu gratuit în valoare de 300 lei:

300	303	=	7582	300
	Materiale de natura obiectelor de inventar (stocuri) [A (+) →D]		Venituri din donații primite (venituri) [Capitaluri proprii (+) →C]	

5. La inventarierea de la sfârșitul anului se constată minus la stocul de materiale consumabile în valoare de 200 lei. Minusul se impută unui angajat, la valoarea actuală de 250 lei + TVA 24%. Suma se reține acestuia din salariu.

a) înregistrarea minusului de materiale consumabile:

200	602	=	302	200
	Cheltuieli cu materiale consumabile (cheltuieli) [Capitaluri proprii (-) →D]		Materiale consumabile (stocuri) [A (-) →C]	

b) imputarea minusului de materiale consumabile:

310	4282	=	%
-----	------	---	---

Alte creanțe în legătură cu personalul (creanțe) [A (+) →D]	7588	250
	Alte venituri din exploatare (venituri) [Capitaluri proprii (+) →C]	
	4427	60
	TVA colectată (datorii fiscale) [Datorii (+) →C]	

c) reținerea din salariu a minusului imputat salariatului:

310	421	=	4282	310
	Personal salarii datorate (datorii salariale) [Datorii (-) →D]		Alte creanțe în legătură cu personalul (creanțe) [A (-) →C]	

Operații economico-financiare privind decontările cu terți

Clasa 4 evidențiază două categorii de decontări cu terți: decontări privind obligațiile față de terți și decontări privind drepturile asupra terților, denumite creanțe.

Datoriile sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul conturilor din Clasa 4 – Conturi de terți și cuprind: furnizori, efecte de plătit (40), clienți creditori (41), personal și conturi asimilate (42), asigurări sociale, protecție socială și conturi asimilate (43), bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate (44), sume datorate acționarilor/asociațiilor (45), creditori diverși (46), venituri înregistrate în avans și subvenții (47), decontările în cadrul unității (48) și ajustările pentru deprecierea creanțelor (49).

În creditul conturilor de datorii se înregistrează datoriile create față de terți, iar în debit decontarea datoriilor prin plata lor. Soldul final al conturilor de datorii este creditor și reprezintă valoarea datoriilor neachitate de entitatea economică.

Conturile de creanțe au funcție contabilă de activ. În debit se înregistrează dreptul de creanță asupra terților privind bunurile vândute sau serviciile prestate, iar în credit se înregistrează decontarea creanțelor prin încasare. Soldul final al conturilor de creanțe este debitor și reprezintă valoarea creanțelor neîncasate de entitatea economică.

Creanțele sunt evidențiate în contabilitate cu ajutorul conturilor sintetice din Clasa 4 – Conturi de terți structurate astfel: furnizori debitori (40), clienți și conturi asimilate (41), personal și conturi asimilate (42), asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate (43), bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate (44), decontări între entitățile afiliate, decontări din operații în participație (45), debitorii diverși (46), cheltuieli înregistrate în avans (47) și decontări în cadrul unității (48).

Exemple:

1. Se prestează servicii clienților în valoare de 300 lei + TVA 24%. Încasarea se face cu bilet la ordin emis de către client.

a) Prestarea de servicii clienților:

372	4111	:	%	
	Clienți (creanțe) [A (+) →D]		704	300
			Venituri din lucrări executate și servicii	

prestate (venituri) [Capitaluri proprii (+) →C]	
4427	72
TVA colectată (datorii fiscale) [Datorii (+) →C]	

b) acceptarea biletului la ordin:

372	413	:	4111	372
	Efecte de primit de la clienți (creanțe) [A (+) →D]		Clienți (creanțe) [A (-) →C]	

c) depunerea biletului de ordin la bancă spre încasare:

372	5113	:	413	372
	Efecte de încasat (active circulante bănești) [A (+) →D]		Efecte de primit de la clienți (creanțe) [A (-) →C]	

d) încasarea biletului la ordin:

372	5121	:	5113	372
	Conturi la bănci în lei (mijloace circulante bănești) [A (+) →D]		Efecte de încasat (active circulante bănești) [A (-) →C]	

2. Se achiziționează materiale nestocate (hârtie de scris și pixuri) în valoare de 60 lei + TVA 24%. Plata se face cu numerar.

a) achiziționare materiale nestocate:

	%	=	401	74,4
60	604		Furnizori (datorii comerciale) [Datorii (+) →C]	
	Cheltuieli privind materialele nestocate (cheltuieli) [Capitaluri proprii (-) →D]			
14,4	4426			
	TVA deductibilă (creanțe fiscale) [A (+) →D]			

b) efectuarea plății:

74,4	401	=	5311	74,4
	Furnizori		Casa în lei	
	(datorii)		(mijloace circulante bănești)	
	[Datorii (-) →D]		[A (-) →C]	

3. Se înregistrează salariile personalului angajat în valoare de 2.000 lei:

2.000	641	=	421	2.000
	Cheltuieli cu salariile		Personal salarii datorate	
	(cheltuieli)		(datorii salariale)	
	[Capitaluri proprii (-)		[Datorii (+) →C]	
	→D]			

4. Se achiziționează materiale de natura obiectelor de inventar (scule) în valoare de 200 lei + TVA 24%. Plata se face cu bilet la ordin.

a) achiziționare scule:

	%	=	401	248
200	303		Furnizori	
	Materiale de natura		(datorii)	
	obiectelor de inventar		[Datorii (+) →C]	
	(stocuri)			
	[A (+) →D]			
48	4426			
	TVA deductibilă			
	(creanțe fiscale)			
	[A (+) →D]			

b) acceptarea la plată a biletului la ordin:

248	401	=	403	248
	Furnizori		Efecte de plătit	
	(datorii)		(datorii comerciale)	
	[Datorii (-) →D]		[Datorii (+) →C]	

c) plata efectivă cu bilet la ordin:

248	403	=	5121	248
	Efecte de plătit		Conturi la bănci în lei	
	(datorii comerciale)		(mijl.circ. bănești)	
	[Datorii (-) →D]		[A (-) →C]	

5. Se achită cu numerar suma de 100 lei, reprezentând chiria pentru anul următor:

100	471	=	5311	100
-----	-----	---	------	-----

Cheltuieli înregistrate în avans (active de regularizare) [A (+) → D]	Casa în lei (mijloace bănești) [A (-) → C]
--	--

6. Se regularizează TVA-ul (afereant aplicațiilor de la punctele: 1-5 – Clasa 4 terți):

72	4427	=	%	
	TVA colectată (datorie fiscală) [Datorii (-) → D]		4426	62,4
			TVA deductibilă (creanță fiscală) [A (-) → C]	
			4423	9,6
			TVA plată (datorie fiscală) [Datorii (+) → C]	

7. Se înregistrează impozitul pe venitul unei microîntreprinderi în valoare de 500 lei. Se plătește cu ordin de plată.

a) înregistrarea impozitului:

500	698	=	4418	500
	Cheltuieli cu impozitul pe venit (cheltuieli) [Capitaluri proprii (-) → D]		Impozitul pe venit (datorii fiscale) [Datorii (+) → C]	

b) plata impozitului cu OP:

500	4418	=	5121	500
	Impozitul pe venit (datorii fiscale) [Datorii (-) → D]		Conturi la bănci în lei (mijloace bănești) [A (-) → C]	

8. Se înregistrează o subvenție de primit pentru achiziționarea unei mașini de teren în valoare de 35.000 lei, dar și încasarea acesteia prin contul de disponibil.

a) înregistrarea subvenției de primit:

35.000 0	4452	=	4752	35.000
	Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții (creanțe) [A (+) → D]		Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții (surse pe termen lung) [Venituri în avans (+)]	

→C]

b) primirea subvenției:

35.00 0	5121	:	4452	35.000
	Conturi la bănci în lei (mijloace circulante bănești) [A (+) →D]		Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții (creanțe) [A (-) →C]	

4.4.4. Operații economico – financiare privind trezoreria

Conturile de **trezorerie** asigură evidența existenței și mișcării investițiilor financiare pe termen scurt, disponibilităților în conturi la bănci și în casă, creditelor bancare pe termen scurt și altor valori de **trezorerie**.

Conturile de trezorerie au funcție contabilă de activ. Se debitează cu intrări de titluri sau alte valori, cu încasări de sume bănești sau dobânzi de încasat. Se creditează cu ieșirile de titluri, valori financiare, plăți de dobânzi sau sume bănești. Soldul final este debitor și reprezintă investițiile financiare pe termen scurt, valorile și dobânzile de încasat, alte valori financiare și disponibilități aflate în inventarul societății.

Trezoreria este reflectată în contabilitate cu ajutorul conturilor din Clasa 5 – Conturi de trezorerie delimitate în următoarele grupe: investiții pe termen scurt (50), conturi la bănci (51), casa (53), acreditive (54), viramente interne (58), ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie (59).

Conturile la bănci cuprind: valorile de încasat, disponibilitățile în lei și în valută, cecurile entității, creditele bancare pe termen scurt precum și dobânzile aferente disponibilităților și creditelor acordate de bănci în conturile curente.

Entitățile economice pot solicita deschiderea unor acreditive la bănci în vederea achitării unor obligații față de furnizori. Evidența contabilă se ține cu ajutorul contului 541 “Acreditive”.

Sumele în numerar, puse la dispoziția personalului sau a terților, în vederea efectuării unor plăți în favoarea entității, se înregistrează distinct în contabilitate, în contul 542 “Avansuri de trezorerie”.

Contabilitatea operațiilor de încasări și plăți în numerar se realizează cu ajutorul contului 531 “Casa”. Transferurile de disponibilități între conturile bancare, precum și între conturile bancare și casieria entității se realizează cu ajutorul contului 581 „Viramente interne”.

În structura conturilor de trezorerie se evidențiază și creditele de trezorerie, grupa 519 „Credite bancare pe termen scurt”. Contul 519 se creditează cu primirea creditului și se debitează cu rambursarea acestuia. Soldul final este creditor și reprezintă valoarea de rambursat.

Exemple:

1. Se contractează un credit pe termen scurt în valoare de 1.000 lei, dobânda 10% pe an:

a) încasarea creditului:

1.000	5121	=	5191	1.000
	Conturi la bănci în lei		Credite bancare pe termen scurt	

(mijloace bănești)
[A (+) →D]

(datorii pe termen scurt)
[Datorii (+) →C]

b) înregistrarea dobânzii anuale:

100	666	=	5198	100
	Cheltuieli cu dobânzile (cheltuieli) [Capitaluri proprii (-) →D]		Dobânzi aferente creditelor pe termen scurt (datorii pe termen scurt) [Datorii (+) →C]	

c) plata dobânzii:

100	5198	=	5121	100
	Dobânzi aferente creditelor pe termen scurt (datorii pe termen scurt) [Datorii (-) →D]		Conturi la bănci în lei (mijloace bănești) [A (-) →C]	

2. Se achiziționează acțiuni (scop speculativ) de la o altă entitate economică în valoare de 3.000 lei, cu plata în numerar:

3.000	501	=	5311	3.000
	Acțiuni deținute la entitățile afiliate (investiții financiare pe termen scurt) [A (+) →D]		Casa în lei (mijloace bănești) [A (-) →C]	

3. Se execută lucrări de reparații clienților în valoare de 100 lei + TVA 24%. Încasarea se face cu o filă CEC.

a) executarea lucrărilor de reparații clienților:

124	4111	=	%	
	Clienți (creanțe) [A (+) →D]		704	100
			Venituri din lucrări executate și servicii prestate (venituri) [Capitaluri proprii (+) →C]	
			4427	24
			TVA colectată (datorii fiscale) [Datorii (+) →C]	

b) acceptarea filei CEC:

124	5112	=	4111	124
	Cecuri de încasat (active circulante)		Clienți (creanțe)	

bănești) [A (+) →D]

[A (-) →C]

c) încasarea filei CEC:

124	5121	=	5112	124
	Conturi la bănci în lei (mijloace bănești) [A (+) →D]		Cecuri de încasat (active circulante bănești) [A (-) →C]	

4. Se deschide un acreditiv în lei în vederea plății unui furnizor. Suma transferată din contul de disponibil este de 500 lei. Mai târziu se achită și obligația față de furnizor în valoare de 400 lei

a) deschiderea acreditivului:

500	581	=	5121	500
	Viramente interne [A (+) →D]		Conturi la bănci în lei (mijloace bănești) [A (-) →C]	
	5411	=	581	
	Acreditiv în lei (active circulante bănești) [A (+) →D]		Viramente interne [A (-) →C]	

b) plata furnizorului din acreditivul deschis:

400	401	=	5411	400
	Furnizor (datorii comerciale) [Datorii (-) →D]		Acreditiv în lei (active circulante bănești) [A (-) →C]	

5. Se achiziționează, cu plata în numerar, timbre poștale în valoare de 20 lei. Aceste timbre se folosesc pentru corespondență.

a) achiziționarea timbrelor poștale:

20	5321	=	5311	20
	Timbre fiscale și poștale (active circ. bănești) [A (+) →D]		Casa în lei (active circ. bănești) [A (-) →C]	

b) folosirea timbrelor:

20	626	=	5321	20
	Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații (cheltuieli)		Timbre fiscale și poștale (active circulante bănești) [A (-) →C]	

[Capitaluri proprii (-) →D]

6. Se transferă numerar în valoare de 3.000 lei din casieria entității economice în contul de disponibil:

3000	581	=	5311	3000
	Viramente interne [A (+) →D]		Casa în lei (active circulante bănești) [A (-) →C]	
3000	5121	=	581	3000
	Conturi la bănci în lei (mijloace bănești) [A (+) →D]		Viramente interne [A (-) →C]	

5. DOCUMENTELE CONTABILE

Documentele contabile sunt acte scrise prin intermediul cărora sunt consemnate datele și informațiile proprii circuitului economic. Formularele folosite ca documente pot fi tipizate (formatul și conținutul sunt prestabilite) sau netipizate (conținut și format care nu sunt date, prestabilite).

5.1. Documentele justificative

Definiție

Documentul justificativ este un act scris, în care se consemnează orice operație economico-financiară, în momentul efectuării ei. Documentul justificativ stă la baza înregistrărilor în contabilitate.

Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.

Entitățile economice trebuie să asigure un regim intern de numerotare a documentelor financiar-contabile, astfel încât fiecare formular să aibă un număr de ordine sau o serie, număr sau serie ce trebuie să fie secvențial(ă), stabilit(ă) de entitate, prin proceduri proprii, prin care trebuie să se menționeze, pentru fiecare exercițiu financiar, care este numărul sau seria de la care se emite primul document.

Elemente

Entitățile economice consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale (O.M.E.F. nr. 3512/2008 privind documentele financiar - contabile):

- denumirea, numărul și data întocmirii documentului;
- denumirea, sediul și elementele de identificare juridică ale entității care întocmește documentul;
- forma juridică, codul unic de înregistrare și capitalul social, după caz;
- conținutul operației economico-financiare;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare;
- numele, prenumele precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective după caz;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate;

Reguli de întocmire

Documentele justificative se întocmesc în conformitate cu următoarele reguli:

- în documentele justificative și în cele contabile nu sunt admise ștersături, modificări sau lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea sau file lipsă;
- erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greșite, iar deasupra se scrie textul sau cifra corectă;
- persoana care a efectuat corectura trebuie să semneze și să consemneze și data corecturii.

În cazul operațiunilor contabile pentru care nu se întocmesc documente justificative, înregistrările în contabilitate se fac pe bază de note de contabilitate care au la bază note justificative sau note de calcul, după caz.

5.2. Registrele de contabilitate

Registrele de contabilitate se utilizează în strictă concordanță cu destinația acestora și se prezintă în mod ordonat și astfel completate încât să permită în orice moment identificarea și controlul operațiunilor contabile efectuate. Registrele de contabilitate se pot prezenta sub formă de registru, foi volante sau listări informatice, după caz.

Potrivit prevederilor legii nr. 82/1991, legea contabilității, registrele de contabilitate obligatorii sunt:

Registrul jurnal este documentul în care se înregistrează, în mod cronologic, toate operațiunile economico-financiare.

Registrul jurnal

Pe luna.....anul.....

Nr. crt.	Data înreg.	Documentul (felul, nr., data)	Explicații	Simbol conturi		Sume	
				Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1	2	3	4	5	6	7	8
Report							
De reportat							

Registrul inventar este documentul în care se înregistrează toate elementele de active, datorii și capitaluri proprii, grupate în funcție de natura lor și inventariate în cadrul entității potrivit legii.

Registrul inventar

la date de.....

Nr. crt.	Recapitulăția elementelor inventariate	Valoarea		Diferențe de evaluare (de înregistrat)	
		Contabilă	Inventar	Valoare	Cauze diferențe
1	2	3	4	5	6

Cartea mare este documentul în care se înregistrează lunar și sistematic, prin regruparea conturilor, mișcarea și existența tuturor elementelor de active, datorii și capitaluri proprii, la un moment dat.

Fișă de cont pentru operațiuni diverse

Contul										Simbol	Pag
Luna											
(mii lei)											
Nr. op.	Data înreg	Document			Explicații	Simbol	Rulaj		Sold	D/C	
		Fel	Nr.	Data			Debit	Credit			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	

5.3. Arhivarea documentelor contabile

Documentele și registrele contabile se păstrează în cadrul compartimentului financiar-contabil până la expirarea unui an, după care sunt predate la arhiva generală a unității. Pentru registrele de contabilitate și documentele justificative termenul de păstrare este de 10 ani, și cu anumite excepții prevăzute în lege, de 5 ani, cu începere de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia au fost întocmite. Documentele financiar-contabile care atestă proveniența unor bunuri cu durata de viață mai mare de 10 ani se păstrează, de regulă, pe o perioadă de timp mai mare, respectiv pe perioada de utilizare a bunurilor. Statele de salarii se păstrează 50 de ani. Documentele se grupează în dosare numerotate, șnuruite și parafate. Gruparea se face cronologic și sistematic, și se ține evidența documentelor arhivate cu ajutorul registrului de evidență.

5.4. Gruparea și prezentarea pe scurt a documentelor contabile

În funcție de scopul căruia îi deservesc, principalele categorii în care se grupează documentele contabile sunt următoarele:

1) *Documente de evidență a mijloacelor fixe.* Principalele documente de evidență a mijloacelor fixe sunt: registrul numerelor de inventar, fișa mijlocului fix, bonul de mișcare a mijloacelor fixe, proces verbal de recepție a mijloacelor fixe, proces verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe.

Registrul numerelor de inventar se întocmește într-un singur exemplar de către compartimentul financiar contabil pentru atribuirea de numere de inventar imobilizărilor corporale intrate în entitate prin: achiziționare, construire, confecționare, transfer, donație.

Fișa mijlocului fix se întocmește într-un singur exemplar de către compartimentul financiar contabil pentru fiecare mijloc fix sau mai multe mijloace fixe de același fel și de aceeași valoare care au aceleași cote de amortizare și sunt puse în funcțiune în aceeași lună. Se completează pe baza documentelor privind mișcarea, modernizarea sau reevaluarea mijloacelor fixe.

Bonul de mișcare a mijloacelor fixe se întocmește în două exemplare de către persoana desemnată de compartimentul care dispune mișcarea mijloacelor fixe. Servește ca document justificativ de predare-primire a mijloacelor fixe între două locuri de muncă ale entității economice; document de însoțire a mijloacelor fixe pe timpul transportului.

Proces verbal de recepție a mijloacelor fixe se întocmește în trei exemplare și stă la baza înregistrării în contabilitate a intrărilor de imobilizări corporale.

Proces verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe se întocmește în 2 exemplare și servește ca document de constatare a scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe.

2) *Documente de evidență a stocurilor*. Principalele documente de evidență a stocurilor sunt: nota de recepție și constatare de diferențe, bonul de consum, bonul de predare - transfer-restituire, fișa de magazie, avizul de însoțire a mărfii și registrul stocurilor.

Nota de recepție și constatare diferențe se întocmește în două exemplare la locul de depozitare sau în unitatea cu amănuntul pe măsura efectuării recepției. Servește ca document pentru recepția bunurilor aprovizionate, document justificativ pentru încărcare în gestiune.

Bonul de consum se întocmește în două exemplare pe măsura eliberării materialelor din magazie pentru consum de către compartimentul care efectuează lansarea pe baza programului de producție și a consumurilor normate, sau de alte compartimente ale unității care solicită materiale pentru a fi consumate.

Bonul de predare – transfer – restituire se întocmește în două exemplare pe măsura predării la magazie a produselor de către secție, atelier, sau pe măsură ce se efectuează transferuri între gestiunile din incinta aceleiași unități sau pe măsura restituirii valorilor materiale de către organul care efectuează restituirea.

Fișa de magazie se întocmește într-un exemplar separat pe fiecare fel de material. Se ține la fiecare loc de depozitare a valorilor materiale.

Registrul stocurilor se întocmește pe feluri de materiale, produse, grupate pe magazine, conturi, grupe, prin înscrierea stocurilor în fișele de magazie și evaluarea lor cu prețurile de înregistrare.

Lista de inventariere se întocmește într-un exemplar, la locurile de depozitare, cel puțin anual, de către comisia de inventariere, pe gestiuni, conturi de valori materiale, grupe sau subgrupe, și se semnează de membrii comisiei de inventariere și de gestionar. Servește ca document pentru inventarierea bunurilor aflate în gestiunile entității.

Avizul de însoțire a mărfii se întocmește în trei exemplare la livrarea produselor, lucrărilor, și serviciilor de către compartimentul de desfacere atunci când din motive obiective nu se poate întocmi factura, precum și în alte situații stabilite prin procedurile proprii ale entității, urmând ca factura să fie întocmită până cel târziu în data de 15 a lunii următoare în care a avut loc livrarea.

Factura se întocmește în trei exemplare, la livrarea produselor și a mărfurilor, la executarea lucrărilor și la prestarea serviciilor, pe baza dispoziției de livrare, a avizului de însoțire a mărfii sau a altor documente care atestă executarea lucrărilor și prestarea serviciilor și se semnează de către eminent.

3) *Documente de evidență a mijloacelor bănești*. Principalele documente de evidență a mijloacelor fixe sunt: chitanța, dispoziția de încasare sau plată către casierie, registrul de casă, cecul, ordinul de plată și biletul la ordin.

Chitanța se întocmește în două exemplare, pentru fiecare sumă încasată de către contribuabilul sau casierul numit și se semnează de acesta pentru primirea sumei. Servește ca document justificativ pentru depunerea unei sume în numerar la casierie.

Dispoziția de plată-încasare către casierie se întocmește în două exemplare de către compartimentul financiar contabil. Servește ca:

- dispoziție pentru casierie în vederea achitării a unor sume precum: avansuri pentru cheltuieli de deplasare, pentru procurarea de materiale, pentru diferențe de încasat de către titularul de avans în cazul justificării unor sume mai mari decât avansul primit;
- dispoziție către casierie în vederea încasării în numerar a unor sume;
- document justificativ de înregistrare în registrul de casă și în contabilitate în cazul plăților în numerar efectuate fără alt document justificativ.

Registrul de casă se întocmește zilnic în două exemplare de casierul unității sau de altă persoană autorizată pe baza actelor justificative de încasări și plăți. Servește ca:

- document de înregistrare operativă a încasărilor și plăților în numerar efectuate prin casieria societății pe baza actelor justificative;

- document de stabilire la sfârșitul fiecărei zile a soldului de casă;
- document de înregistrare zilnică în contabilitate a operațiilor de casă.

Cecul este instrumentul prin care se poate plăti fără numerar o sumă de bani din contul debitorului către o altă persoană fizică sau juridică. Persoana care ordonă plata se numește trăgător, persoana care trebuie să încaseze suma se numește beneficiar, iar societatea bancară care trebuie să efectueze plata se numește tras.

Ordinul de plată este instrumentul emis de către plătitor pentru a-și achita o datorie față de o altă persoană (beneficiar) dând dispoziție unei bănci să plătească beneficiarului suma înscrisă pe formular. Ordinul de plată va ajunge ulterior la banca beneficiarului care va pune suma respectivă la dispoziția clientului său.

Biletul la ordin este o promisiune scrisă prin care o persoană fizică sau juridică în calitate de debitor se obligă față de o altă persoană să plătească la un anumit termen o sumă de bani.

4) Documente de evidență a salariilor

Statul de salarii se întocmește în două exemplare lunar pe secții, ateliere, servicii, de către compartimentul care are această atribuție pe baza documentelor de evidență a muncii, a documentelor privind reținerile legale, listelor de avans chenzinal, certificatelor medicale. Servește ca document pentru calculul drepturilor bănești convenite salariaților, precum și a contribuției privind protecția socială și a altor datorii, și ca document justificativ de înregistrare în contabilitate.

Lista de avans chenzinal se întocmește în două exemplare de către compartimentul care are această atribuție pe baza documentelor de evidență a muncii, a timpului efectiv lucrat, a certificatelor medicale. Servește ca document pentru calculul drepturilor bănești convenite salariaților ca avansuri chenzinale, ca document pentru reținerea în statul de salarii a avansurilor plătite și ca document justificativ de înregistrare în contabilitate.

Exemplu:

La S.C. Brutăria S.R.L. Brașov au avut loc următoarele operații economico - financiare în cursul lunii decembrie a anului N:

a. La data de 05.12.N s-au achiziționat 50 kg făină la preț de 2,50 lei/kg, 10 g drojdie la preț de 0,5 lei/g și 5 kg zahăr la prețul de 3,20 lei/kg, de la furnizorul S.C. Core S.R.L., cu factura nr. 10. La aceste valori se adaugă TVA 24%.

b. La data de 08.12.N se dau în consum 30 kg de făină la preț de 2,50 lei/kg, 6 g drojdie la preț de 0,5 lei/g și 1 kg zahăr cu prețul de 3,20 lei/kg, pe baza bonului de consum nr.1.

c. La data de 09.12.N se achită integral datoria față de furnizorul S.C. Core S.R.L. cu O.P. nr. 5.

d. La data de 10.12.N se prestează servicii clientului S.C. Carina S.R.L., pe baza contractului nr. 1/09.12.N, cu factura nr. 1. Valoarea este de 1.500 lei + TVA 24%.

e. La data de 13.12.N se încasează cu numerar, creanța de la clientul S.C. Carina S.R.L. cu chitanța nr. 3.

f. La data de 14.12.N se acordă un avans spre decontare administratorului entității Popescu Vasile, în sumă de 300 lei, în vederea deplasării în interes de serviciu într-o altă localitate, cu dispoziția de plată nr. 3.

g. Se determină rezultatul lunii decembrie și se regularizează TVA-ul, documentul justificativ fiind nota de contabilitate nr. 1/31.12.N.

Rezolvare:

Toate operațiile economico – financiare se vor înregistra în ordine cronologică în registrul jurnal.

Registrul jurnal
Pe luna decembrie anul N

Nr. crt.	Data înreg.	Document (felul, nr., data)	Explicații	Simbol conturi		Sume	
				Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1	2	3	4	5	6	7	8
1	05.12.	Factura nr. 10	Achiziție materii prime	% 301 4426	401	146 35	181
2	08.12.	Bon de consum nr.1	Consum materii prime	601	301	81	81
3	09.12	Ordin de plată nr.5	Plată furnizor	401	5121	181	181
4	10.12	Factura nr. 1	Prestare servicii	4111	% 704 4427	1860	1500 360
5	13.12	Chitanța nr. 3	Încasare creanță	5311	4111	1860	1860
6	14.12	Dispoziție de plată nr. 3	Avans spre decontare	542	5311	300	300
7	31.12.	Nota de contabilitate nr. 1	Închidere lună	121	601	81	81
				704	121	1500	1500
				4427	% 4426 4423	360	35 325
Total						6.404	6.404

1. achiziția de materii prime:

%	=	401	181
		Furnizori	
		[Datorii (+) →C]	
146	301		
	Materii prime [A(+) →D]		
35	4426		
	TVA deductibilă [A(+) →D]		

2. dare în consum de materii prime:

81	601	=	301	81
	Cheltuieli cu materii prime		Materii prime	
	[Capitaluri P. (-) →D]		[A(-) →C]	

3. se achită datoria față de furnizor:

181	401	=	5121	181
	Furnizori		Disponibil	la
	[Datorii (-) →D]		bancă în lei	

		[A(-) → C]	
4.	se prestează servicii:		
186	4111	=	%
0	Clienți [A(+) → D]		
		704	1500
		Venituri din prestări servicii [Capitaluri P. (+) → C]	
		4427	360
		TVA colectată [Datorii (+) → C]	
5.	încasarea în numerar de la client:		
186	5311	=	4111 1860
0	Casa în lei [A(+) → D]		Clienți [A(-) → C]
6.	acordare avans spre decontare în valoare de 300 lei:		
300	542	=	5311 300
	Avansuri de trezorerie [A(+) → D]		Casa în lei [A(-) → C]
7.	închiderea cheltuielilor și a veniturilor aferente lunii decembrie și regularizarea TVA-ului.		
81	121	=	601 81
	Profit sau pierdere [Capitaluri P. (-) → D]		Cheltuieli cu materii prime [A(-) → C]
150	704	=	121 1500
0	Venituri din prestări servicii [Capitaluri P. (-) → D]		Profit sau pierdere [Capitaluri P. (+) → C]
360	4427	=	%
	TVA colectată [Datorii (-) → D]		
		4426	35
		TVA deductibilă [A(-) → C]	
		4423	325
		TVA plată [Datorii (+) → C]	

Factura

Furnizor	BRUTĂRIA S.R.L.	Seria	A	Cumpărător:	CORE S.R.L.	
C.U.I:	1265789	si numărul:	10	Nr.Reg.Com.:	J08/123/09	
Sediul:	BRAȘOV	Factura		C.U.I	2315678	
Județ:	BRAȘOV	Nr. Facturii:	10	Sediul:	BRAȘOV	
Contul:	RO42RNCB000536541	Data (ziua,luna,anul)	05.12.N	Județ:	BRAȘOV	
Banca:	BCR	Nr. aviz însoțire: (daca este cazul)		Contul:	RO56RNCB254542	
Capital:	1000 lei	COTA TVA : 24%		Banca:	BCR	
Nr. Crt.	Denumirea produselor sau a serviciilor (lucrărilor)	U.M.	Cantitatea	Prețul unitar (fără TVA) - lei -	Valoarea - lei -	Valoarea TVA - lei -
	1	2	3	4	5 (3x4)	6
1	Făină	kg	50	2,50	125	30
2	Drojdie	g	10	0,5	5	1,2
3	Zahăr	kg	5	3,20	16	3,84
Semnătura si stampila furnizorului	Date privind expediția			Total	146	35,04
	Numele delegatului: Ion Vasile			din care:		
	Identificat cu B.I./C.I./ Seria: BV			accize		
	Nr.: 253 Eliberat(a) de: POL. BV Mijlocul de transport nr.: Expedierea s-a făcut in prezenta noastră la data: 05.12. N ora: 9,30 Semnături:			Semnătura de primire	Total de plata 181 lei	

Bonul de consum

UNITATEA: BRUTĂRIA S.R.L.	Nr.	Data			Nr. comandă	BON DE CONSUM COLECTIV			
	document	zi	luna	anul	Cod produs				
Cod fiscal: 1265789	1	08		12					
		N							
Nr. crt.	Denumirea materialelor (inclusiv sort, marca, profil, dimensiune)	Cont		Cantitatea necesară	UM	Cod	Cant. elib. ..	Pret unitar	Valoare
		debitor	creditor						
1	Făină	601	301	30	kg	F112	30	2,5	75
2	Drojdie	601	301	6	g	D113	6	0,5	3
3	Zahăr	601	301	1	kg	Z114	1	3,20	3,20
Data și semnătura		Șef comp.		Gestionar		Primitor			

Ordinul de plată

PLATITI	181	LE	Osutăoptzecișunu lei	
Nr. 5				
PLATITO	S.C. BRUTĂRIA S.R.L.		CODUL FISCAL	126578
			RO42RNCB000536541	
BANCA	BCR			
BENEFICI	S.C. CORE S.R.L.		CODUL FISCAL	231567
			CONTUL BANCAR	RO56RNCB254542
BANCA	BCR			
Reprezentând			TIPUL TRANSFERULUI NORMAL/URGENT	
Contravaloare factură nr. 10/05.12.N			T	
			<input type="checkbox"/>	
DATA			SEMNATURILE	
	09.12.N			
			SEMNATURIL	
			L. S.	

Chitanța

Unitatea: S.C. BRUTĂRIA S.R.L.			Seria nr. A
Nr. O.R.C.: J08/124/2011			
CUI: 1265789			
Sediul: BRAȘOV			
	<u>CHITANȚA</u>		
	Nr. 3	Data:	
		13.12.N	
Am primit de la: S.C. CARINA S.R.L.			
CUI: 1897564			
Nr. O.R.C.: J08/569/2001			
Adresa: Brașov, str. Brândușelor nr. 4			
Suma de: 1860 lei		adică	Omieoptsuteșaizeci lei
Reprezentând: Contravaloarea factură nr. 1/10.12.N			
			Casier,

Dispoziție de plată către casierie

Unitatea	S.C. BRUTĂRIA S.R.L.					
DISPOZITIE DE*)	PLATA			CATRE CASIERIE	unitate	
nr.	3	din	14/12./N			
Numele si prenumele	Popescu Vasile					
Funcția (calitatea)	Administrator					
Suma	300	lei	Treisute lei			
	(in cifre)			(in litere)		
Scopul plății	Deplasare în altă localitate					
Semnătura	Conducătorul unității	Viza de control financiar preventiv	Compartiment financiar-contabil			

verso

Se completează numai pentru plăți	Date suplimentare privind beneficiarul sumei					
	Actul de identitate	CI	Seria	BV	nr.	546211
	Am primit suma de	300				lei
			(in cifre)	treisute		
		Data	14/12/N			
		Semnătura				

CASIER					
Plătit/încasat suma de					lei
			(in cifre)		
Data/...../.....				
Semnătura					

Notă de contabilitate

Unitatea	NOTĂ CONTABILITATE	DE	Nr. document	Ziua	luna	anul
Nr.	Explicații			Simbol	cont	Suma
				Debitor	Creditor	
1	Închidere lună			121	601	81
				704	121	1500
				4427	%	360
					4426	35
					4423	325
	TOTAL					2.301

5.5. Documente de sinteză contabilă

În vederea utilizării datelor contabile în procesul decizional privind activitatea entității, se impune centralizarea și sintetizarea periodică a acestora, pentru asigurarea informațiilor necesare utilizatorilor. Această operațiune se realizează cu ajutorul documentelor contabile de sinteză, denumite situații financiare anuale. Potrivit Reglementărilor contabile armonizate cu directivele europene, prin intermediul situațiilor financiare anuale, datele înregistrate în sistemul de conturi, sunt centralizate și prezentate sub forma indicatorilor economico-financiar de sinteză, care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare, performanței, modificărilor capitalului propriu și fluxurilor de trezorerie ale întreprinderii pentru exercițiul financiar respectiv.

Pentru realizarea acestor obiective, situațiile financiare anuale trebuie să cuprindă:

- bilanțul;
- contul de profit și pierdere;
- situația fluxurilor de trezorerie;
- situația modificărilor capitalurilor proprii;
- note explicative;

În cele ce urmează sunt prezentate ultimele trei documente de sinteză contabilă, structura și metodologia întocmirii primelor două documente de sinteză fiind deja prezentate în capitolul 3.

5.5.1. Situația fluxurilor de trezorerie

Pentru a lua decizii economice, utilizatorii informațiilor contabile trebuie să poată evalua capacitatea entității de a genera numerar sau echivalente de numerar, iar acest aspect arată capacitatea entității de a-și plăti angajații, furnizorii și creditorii.

Situația fluxurilor de trezorerie reflectă influența activităților de exploatare, investiții și finanțare derulate de o entitate pe parcursul unui exercițiu contabil asupra disponibilităților bănești ale acesteia. În scopul întocmirii acestui raport mijloacele bănești sunt definite ca fiind compuse din disponibilități bănești și echivalente monetare.

Principalul obiectiv al situației fluxurilor de trezorerie constă în furnizarea de informații privind încasările și plățile de mijloace bănești ale unei entități, produse în cursul unui exercițiu contabil - Needles, B.E.Jr., Anderson, H.R., Caldwell, J.C. (2001).

Un al doilea obiectiv al raportului este de a furniza informații privind activitățile de exploatare, de investiții și de finanțare derulate de o entitate pe parcursul unui exercițiu contabil. Trezoreria reprezintă o componentă importantă a activității unității, cuprinzând totalitatea operațiilor cu numerar sau echivalente de numerar. Operațiile cu numerar sunt reprezentate de decontările făcute prin casierie sau prin contul bancar, în timp ce echivalentele de numerar sunt reprezentate de titlurile de plasament (acțiuni, obligațiuni), creditele bancare (liniile de credit deschise de bănci), cecuri și efecte comerciale (cambia, biletul la ordin).

În tabloul fluxurilor de trezorerie este pusă în evidență trezoreria, aceasta reprezentând o informație cheie, deoarece, prin ea, entitatea își finanțează activitatea, asigură continuitatea și elaborează deciziile de viitor (strategiile specifice). Tabloul fluxurilor de trezorerie prezintă fluxuri de încasări (cash receipts) și plăți (cash payments) în cursul perioadei, arată de unde au venit lichiditățile și cum au fost ele cheltuite, explicând astfel cauzele variației lor.

Elaborarea de către entitate a unui tablou al fluxurilor de trezorerie este necesară datorită utilității acestuia, atât pe plan intern (pentru managementul entității), cât și pe plan extern, în special pentru investitorii și creditorii entității. Managerii solicită elemente de trezorerie pentru a-și conduce activitățile, pentru a-și achita obligațiile, etc. Managerii entităților economice utilizează informația degajată de tabloul fluxurilor de trezorerie pentru a determina gradul de lichiditate al entității, pentru a evalua efectele unor decizii strategice majore privind investițiile și finanțarea sau pentru a propune politica de dividende. Avantajele pe care informațiile cuprinse în “Situția fluxurilor de numerar” le aduc sunt următoarele - Epstein Barry I., Ali Mirza Abbas (2005):

- permit evaluarea variației activului net al societății;
- evaluarea structurii financiare (inclusiv gradul de lichiditate și solvabilitate);
- determinarea capacității de a influența valoarea și momentul apariției fluxurilor de numerar;
- crește comparabilitatea raportării rezultatelor din exploatare (se elimină efectul utilizării unor tratamente contabile diferite);
- evaluarea istoricului fluxurilor de numerar (impactul asupra profitabilității, schimbării prețurilor) și posibilitatea generării de previziuni.

Prezentarea fluxurilor de trezorerie este urmărită pe cele trei activități: exploatare, finanțare și investiții, conform tabelului 5.1.

Tabelul 5.1

Situția fluxurilor de trezorerie

A.	Fluxuri de numerar din activități de exploatare
-	încasări în numerar din vânzări de bunuri și prestări de servicii;
-	încasări în numerar provenite din redevențe, onorarii, comisioane și alte venituri;
-	plăți în numerar către furnizorii de bunuri și servicii;
-	plăți în numerar către și în numele angajaților;
-	plăți în numerar sau restituiri de impozit pe profit.
B.	Fluxuri de numerar din activități de investiții
-	plăți în numerar pentru achiziționarea de terenuri, imobilizări și alte active pe termen lung;
-	încasări de numerar din vânzări de terenuri, clădiri și alte active pe termen lung;
-	plăți în numerar pentru achiziția de instrumente de capital propriu și de creanță a altor entități;
-	încasări în numerar din vânzarea de instrumente de capital propriu și de creanță a altor entități;
-	avansuri în numerar și împrumuturile efectuate către alte părți;
-	încasări în numerar din rambursarea avansurilor și împrumuturilor efectuate către alte părți.

C. Fluxuri de numerar din activități de finanțare
- venituri în numerar din emisiuni de acțiuni și alte instrumente de capital propriu;
- plăți în numerar către acționari pentru a achiziționa sau răscumpăra acțiunile entității;
- venituri în numerar din emisiunea de obligațiuni, credite, ipotecii și alte împrumuturi;
- rambursări în numerar a unor sume împrumutate;
Fluxuri de numerar total (A+B+C)
Numerar la începutul perioadei
Numerar la finele perioadei

Există și fluxuri de trezorerie care nu pot fi încadrate exact în una din cele trei activități, se referă la fluxurile legate de impozitul pe profit, dobânzi și dividende. Fluxurile de trezorerie aferente activităților de exploatare pot fi prezentate utilizând:

- metoda directă unde sunt prezentate încasări și plăți brute în numerar;
- metoda indirectă unde se pornește de la rezultatul înainte de impozitare care se corectează cu venituri și cheltuieli nemonetare; venituri și cheltuieli aferente operațiilor de investire și finanțare; modificări apărute în cursul perioadei la stocuri, creanțe, datorii legate de exploatare (influența variațiilor elementelor necesarului în fondul de rulment asupra trezoreriei).

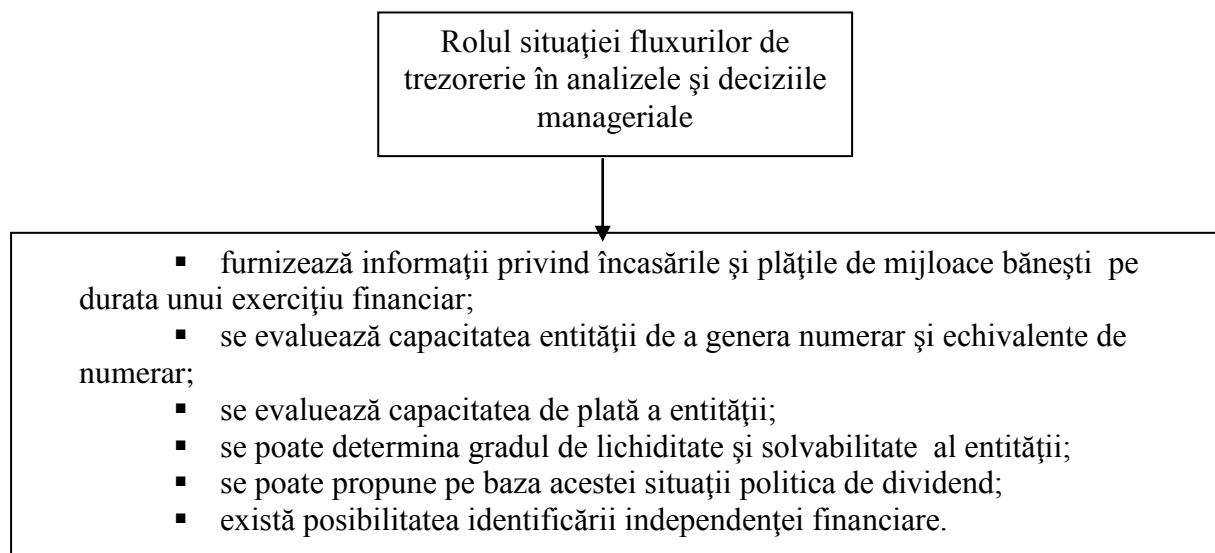


Fig. 5.1. Rolul situației fluxurilor de trezorerie

În tabelul 5.2 se prezintă situația fluxurilor de trezorerie la o entitate economică al cărei domeniu de activitate îl reprezintă fabricarea produselor de uz gospodăresc și sanitar.

Tabelul 5.2
-lei-

Tabloul fluxurilor de trezorerie la 31.12.N

Denumirea fluxurilor	N	N+1	Modificări
I. FLUXURI DE NUMERAR DIN ACTIVITĂȚI DE EXPLOATARE			
1. Încasări din vânzarea bunurilor și prestarea de servicii	352.837	529.256	176.419
2. Încasări din redevențe, onorarii, comisioane și alte venituri	1.102	1.653	551
3. Plăți în numerar către furnizori de bunuri și servicii	155.154	232.731	77.577
4. Plăți în numerar către angajați, în legătură cu personalul	82.648	99.177	16.530
5. Taxa pe valoarea adăugată plătită	13.495	9.447	4.049
6. Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	738	885	148

7. Numerar generat de exploatare	101.905	188.669	86.764
8. Dobânzi încasate	0	1.471	1.471
9. Dobânzi plătite	3.739	5.235	1.496
10. Impozit pe profit plătit	3.988	4.785	798
11. Fluxul de numerar înainte de elemente extraordinare	94.178	180.119	85.942
Fluxuri de numerar nete din activitatea de exploatare	94.178	180.119	+85.942
II. FLUXURI DE NUMERAR DIN ACTIVITĂȚI DE INVESTIȚII			
1. Încasări din vânzarea de terenuri, clădiri, instalații și alte active	10.602	16.963	6.361
2. Încasări și plăți în numerar din alte activități de investiții	9.890	15.823	5.934
3. Plăți numerar pentru achiziții de terenuri, mijloace fixe	48.283	77.253	28.970
4. Dividende încasate	3.598	2.159	1.439
Fluxuri de numerar nete din activitatea de investiții	-24.194	-42.308	-18.114
III. FLUXURI DE NUMERAR DIN ACTIVITĂȚI DE FINANȚARE			
1. Încasări din împrumuturi pe termen lung / Rambursări	127.167	-190.751	317.918
2. Încasări din împrumuturi pe termen scurt / Rambursări	67.238	268.952	201.714
3. Plăți pentru operațiuni de leasing financiar	2.514	1.257	1.257
4. Dividende plătite	6.533	7.840	1.307
Fluxuri de numerar nete din activități de finanțare	185.357	69.104	-116.254
Fluxuri de numerar - Total	255.341	206.914	-48.427
Numerar și echivalente de numerar la începutul perioadei	27.815	283.156	+255.341
Numerar și echivalente de numerar la sfârșitul perioadei	283.156	490.071	+206.914

În perioada analizată fluxul de numerar generat de activitatea de exploatare a crescut cu 85.942 lei ca urmare a creșterii mai semnificative a numerarului (cu 86.764 lei) comparativ cu plățile efectuate cu dobânzile (1.496 lei) și impozitul pe profit (798 lei). Fluxul de numerar negativ generat de activitatea de investiții se datorează plăților în numerar care au devansat încasările din investiții. Fluxul de numerar generat de activitatea de finanțare a scăzut cu 116.254 lei ca urmare a reducerii încasărilor și creșterii plăților din cadrul acestei activități. Fluxul de numerar total pozitiv a înregistrat o scădere în anul N+1 comparativ cu N, de 48.427 lei pe fondul reducerii semnificative a fluxului de numerar din investiții și finanțare comparativ cu creșterea fluxului de numerar din exploatare. Numerarul și echivalentele de numerar de la sfârșitul perioadei reflectă o evoluție favorabilă. Pe baza informațiilor furnizate de acest raport financiar-contabil managerul poate să formuleze decizii privitoare la îmbunătățirea fluxului de numerar din activitatea de investiții și din cea de finanțare.

Managerul poate extrage informații prețioase din acest document contabil, referitor la capacitatea entității de a genera lichidități suficiente pentru a remunera forța de muncă și a achita datoriile către furnizori, stat și alți creditori.

5.5.2 Situația modificărilor capitalurilor proprii

Reprezintă raportul financiar în care se prezintă modificările capitalului propriu și este al patrulea document cu semnificație pentru analiza și deciziile manageriale. Situația modificărilor capitalurilor proprii reflectă schimbările de structură și mărime produse în capitalul entității pe parcursul aceleiași perioade. Această situație trebuie să informeze utilizatorii cu privire la evoluția capitalurilor proprii, a cheltuielilor și veniturilor, pierderilor și câștigurilor care nu au fost imputate rezultatului, ci au fost afectate direct asupra capitalurilor proprii.

În tabelul 5.3 se prezintă situația modificărilor capitalurilor proprii la o entitate economică având ca domeniu de activitate fabricarea de piese turnate din aliaje de aluminiu. Structura Situației modificărilor capitalurilor proprii este prevăzută în O.M.E.F. nr. 3055/2009.

Tabelul 5.3
-lei-

Situția modificărilor capitalurilor proprii la 31.12.N

Element al capitalului propriu	Sold la lian. N	Creșteri: total	Reduceri total	Sold la 31 dec. N
Capital subscris	215.245	45.245	-	260.490
Patrimoniul regiei	-	-	-	-
Prime de capital	-	45.245	-	45.245
Rezerve din reevaluare	102.300	-	400	101.900
Rezerve legale	6.200	-	-	6.200
Rezerve statutare sau contractuale				
Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare:	860	320	-	1.180
Alte rezerve	8.200	8.100	-	16.300
Acțiuni proprii	-	-	-	-
Câștiguri legate de instrumente de capitaluri proprii				
Pierderi legate de instrumente de capitaluri proprii				
Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	-	-	-	-
Sold C	30.200	-	30.200	-
Sold D	-	-	-	-
Rezultat reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS:	-	-	-	-
Sold C	1000	-	-	1000
Sold D	-	-	-	-
Rezultat reportat provenit din corectarea erorilor contabile	-	-	-	-
Sold C	-	-	-	-
Sold D	-	-	-	-
Rezultat reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE	-	-	-	-
Sold C	-	-	-	-
Sold D	-	-	-	-
Profitul sau pierderea exercițiului financiar	-	-	-	-
Sold C	32.000		32.000	-
Sold D	-	-	-	-
Repartizarea profitului	32.000		32.000	-
Total capitaluri proprii	364.005	98.910	30.600	432.315

În cursul anului N s-a aprobat o creștere de capital prin aport în numerar. Rezervele legale sunt constituite în proporție de 5% din profitul contabil brut, iar categoria ”alte rezerve” au fost constituite din profitul net ca surse proprii de finanțare. Rezerva din reevaluare în suma de 102.300 lei a fost constituită în urma reevaluării activelor imobilizate conform legii. Rezerva reprezentând surplusul realizat din rezerve de reevaluare în sumă de 1.180 lei reprezintă surplusul din reevaluare trecut la rezerve ca urmare a casării unor imobilizări corporale.

Managerul poate identifica, pe baza acestui raport economico – financiar, capacitatea entității de a-și asigura autonomia financiară, poate extrage informații referitoare la evoluția cheltuielilor și veniturilor, a pierderilor și câștigurilor, ce au la bază capitalurile proprii.

5.5.3 Notele explicative la situațiile financiare

Notele explicative sunt necesare deoarece aceasta oferă informații suplimentare (informații semnificative) celor cuprinse în bilanț și contul de rezultate, iar acest lucru conduce la crearea unei imagini cât mai fidele și mai apropiate de realitate asupra situației financiare și rezultatelor unei entități. Informează utilizatorii asupra derogărilor de la principiile contabile care se fac (dacă se fac) în întocmirea bilanțului și a contului de rezultate și influențele lor asupra poziției financiare și rezultatelor.

Notele explicative au rolul atât de a completa informațiile din celelalte situații financiare dar și de a explica și comenta anumite rezultate și evenimente. Prezintă atât informații contabile dar și extracontabile despre: numărul mediu de salariați, de colaboratori, adresa, sediul, forma juridică a societății, descrierea activității entității, numele societății mamă, etc. Notele explicative nu trebuie să conțină o abundență de informații, dar să nu fie prezentate nici schematic, trebuie să prezinte informațiile de o importanță semnificativă pentru utilizatori. Anumite informații trebuie prezentate în notele explicative, respectiv: modalitatea de evaluare a elementelor bilanțiere, participații deținute la alte societăți, numărul și valoarea nominală acțiunilor subscrise, mărimea datoriilor cu durată mai mare de cinci ani, numărul și structura personalului angajat (în medie) în cursul exercițiului, mărimea impozitelor amânate, mărimea remunerațiilor organelor de conducere și administrație, structura cifrei de afaceri pe categorii de activități, etc. Notele explicative pot fi prezentate într-un format accesibil managerilor, sub formă de tabel care să cuprindă propuneri de repartizare a profitului net, situația stocurilor, situația creanțelor și a datoriilor, situația altor provizioane, plăți restante, situația activelor imobilizate, informații privind regulile și metodele contabile, metodele de evaluare aplicate, etc. În tabelul 5.4 este prezentată o analiză detaliată a creanțelor (nota nr. 5 din ordinul OMEF nr. 3055/2009) unei entități pe categorii de creanțe dar și în evoluție.

Exemplu:

Se consideră cazul unei entități economice cu activitate de producție și comercializare.

Tabelul 5.4
-lei-

Situația creanțelor

Creanțe (valoare brută)	Anul N	Anul N+1
Creanțe comerciale:		
▪ clienți;	47.000	60.600
▪ efecte de primit;	45.500	60.000
▪ alte creanțe comerciale.	1.500	600
	-	-
Alte creanțe din exploatare:		
▪ personal și asigurări sociale;	-	-
▪ creanțe față de stat	-	-
Total creanțe din exploatare	47.000	60.600
Creanțe față de asociați	800	920
Debitori diverși	1.230	3.680
Cheltuieli înregistrate în avans	-	100
Total creanțe în afara exploatarii	2.030	4700
Total creanțe	49.030	65.300

Se observă o pondere mare a creanțelor comerciale și un trend ascendent al acestora, aspect ce poate fi considerat negativ datorită incapacității societății de recuperare a creanțelor. Informații suplimentare celor din bilanț referitoare la structura datoriilor entității sunt prezentate în tabelul 5.5. În tabelul 5.5 este prezentată o analiză structurală a datoriilor (nota nr. 5 din ordinul OMEF nr. 3055/2009), evoluția acestora și ponderea fiecărei categorii în total. Este considerat cazul societății de mai sus.

Tabelul 5.5
-lei-

Situația datoriilor

Datorii	Anul N	Anul N+1
Datorii financiare pe termen scurt	17.000	13.200
Datorii comerciale	28.350	46.120
Avansuri încasate	2.100	3.500
Alte datorii din exploatare	21.360	20.000
Total datorii din exploatare	68.810	82.820
Datorii față de asociați	8.000	9.300
Creditori diverși	70	20
Venituri înregistrate în avans	-	-
Total datorii în afara exploatării	8.070	9.320
Total datorii		

Constituirea și înregistrarea provizioanelor reflectă o politică de prudență economică, de reducere a riscurilor care apar în activitatea unei entități. În categoria altor informații complementare celor din bilanț pot fi incluse și cele referitoare la provizioane (nota nr. 2 din ordinul OMEF nr. 3055/2009), conform tabel 5.6.

Tabelul 5.6
-lei-

Situația provizioanelor

Indicatori	Sold inițial	Creșteri	Diminuări	Sold final
Provizioane:				
pentru garanții acordate clienților	230	150	100	280
pentru litigii cu clienții	320	210	-	530
alte provizioane	-	-	-	-
Ajustări pentru deprecierea stocurilor	321	-	90	231
Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor	-	-	-	-
Ajustări pentru deprecierea creanțelor	180	-	-	180

Se specifică toate situațiile în care entitatea a depus garanții sau a gajat, respectiv a ipotecat active proprii pentru garantarea unor obligații în favoarea unui terț, menționându-se și valoarea acestora. În notele explicative se prezintă costul de achiziție sau costul de producție al stocurilor evidențiate în bilanț și metodele de evaluare a stocurilor, acestea trebuie să cuprindă informații privind cifra de afaceri netă, defalcată pe segmente de activități și pe piețe geografice, măsura în care aceste segmente și piețe diferă substanțial unele de altele ținând seama de modul de organizare a vânzării de produse și al furnizării de servicii rezultate din activitățile curente ale entității. Informații privind repartizarea profitului net pe destinații (nota nr. 3 din ordinul O.M.E.F. nr. 3055/2009), pot fi obținute prin întocmirea unui model de genul celui prezentat în tabelul 5.7.

Tabelul 5.7
-lei-

Situția repartizării profitului

Repartizări din profit	Anul N	Anul N+1
Constituire de rezerve	15.798	29.000
Majorare capital social	-	10.000
Distribuire de dividende	89.522	93.500
Alte repartizări	-	-
Total	105.320	132.500

Se observă din analiza situației de mai sus că politica societății este de a remunera acționarilor, de a distribui dividende, fiind mai puțin orientată spre constituirea de fonduri proprii.

Profesionistul contabil poate prezenta managerului, prin intermediul notelor explicative, informații valoroase procesului decizional precum: propunerea de repartizare a profitului net, situația datoriilor, situația creanțelor, situația stocurilor etc.

Politicile contabile

Potrivit reglementărilor conducerea fiecărei entități economice trebuie să stabilească politici contabile pentru operațiunile derulate. Aceste politici trebuie elaborate având în vedere specificul activității, de către specialiști în domeniul economic și tehnic, cunoscători ai activității desfășurate și ai strategiei adoptate de entitate. Politicile contabile reprezintă principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale. Amortizarea imobilizărilor (alegerea metodei și a duratei de amortizare), reevaluarea imobilizărilor corporale sau păstrarea costului istoric al acestora, capitalizarea dobânzii sau recunoașterea acesteia drept cheltuială, alegerea metodei de evaluare a stocurilor, pot fi considerate politici contabile.

La elaborarea politicilor contabile trebuie respectate principiile contabile generale prevăzute de reglementările în vigoare. Politicile contabile trebuie elaborate astfel încât să se asigure furnizarea prin situațiile financiare anuale de informații care trebuie să fie relevante pentru nevoile utilizatorilor în luarea deciziilor și credibile în sensul că reprezintă fidel activele, datoriile, poziția financiară și profitul sau pierderea entității. Modificarea politicilor contabile este permisă doar dacă este cerută de lege sau are ca rezultat informații mai relevante sau mai credibile referitoare la operațiunile entității. Entitățile economice trebuie să menționeze în notele explicative orice modificări ale politicilor contabile pentru ca utilizatorii să poată aprecia dacă noua politică contabilă a fost aleasă în mod adecvat.

6. EVALUAREA ÎN CONTABILITATE

6.1. Formele de evaluare în contabilitate

Evaluarea reprezintă procesul prin care se determină valoarea la care elementele situațiilor financiare sunt recunoscute în contabilitate și prezentate în bilanț și în contul de profit și pierdere.

Evaluarea se poate efectua în următoarele momente:

1. Evaluarea la intrarea în entitate a bunurilor

Bunurile intrate în entitate se înregistrează și se evaluează la valoarea de intrare denumită și *valoare contabilă*. Valoarea contabilă se stabilește astfel:

a) bunurile reprezentând aport la capitalul social, se evaluează la *valoarea de aport* stabilită în urma evaluării;

b) bunurile obținute cu titlu gratuit sau constatate plus la inventariere se evaluează la *valoarea justă*. Valoarea justă reprezintă suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bunăvoie între două părți aflate în cunoștință de cauză în cadrul unei tranzacții cu prețul determinat obiectiv;

c) bunurile procurate cu titlu oneros, se evaluează la *cost de achiziție*. Costul de achiziție cuprinde: prețul de cumpărare, taxe nerecuperabile, cheltuieli de transport-aprovizionare și alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate a bunului respectiv. Mai concret, costul de achiziție cuprinde: prețul de cumpărare negociat + cheltuieli de transport + cheltuieli de asigurare pe timpul transportului + cheltuieli de manipulare, încărcare, descărcare + cheltuieli cu montajul și probele tehnologice + impozite și taxe nerecuperabile (comisionul vamal, taxe vamale, accize) – (minus) reducerile de preț cu caracter comercial primite de la furnizori.

Exemplu:

O societate comercială importă materii prime în valoare de 200 Euro la cursul de 4 lei/euro. Cheltuielile de transport au fost de 20 Euro iar asigurarea de 10 Euro. Taxa vamală este de 10%, comisionul vamal de 0,5%, acciza de 8% și TVA 19%. Să se calculeze costul de achiziție.

Prețul extern negociat = 200 euro x 4 lei/euro = 800 lei

Cheltuielile de transport = 20 euro x 4 lei/euro = 80 lei

Asigurarea = 10 euro x 4 lei/euro = 40 lei

Valoarea în vamă = 800 + 80 + 40 = 920 lei

Taxele vamale = 920 x 10% = 92 lei

Comisionul vamal = 920 x 0,5% = 4,6 lei

Baza de calcul pentru accize = 920 + 92 + 4,6 = 1.016,6 lei

Acciza = 1016,6 x 8% = 81,33 lei

Baza de calcul pentru TVA = 1016,6 + 81,33 = 1097,93 lei

TVA = 1097,93 x 24% = 263,50 lei

Costul de achiziție este format din cheltuielile și taxele prezentate mai sus, mai puțin TVA. Costul de achiziție fiind de 1097,93 lei.

d) bunurile produse în unitate, se evaluează la *cost de producție*;

Costul de producție cuprinde toate cheltuielile ocazionate direct sau indirect de obținerea și vânzarea producției concretizate în bunuri, lucrări sau servicii.

Cheltuielile directe sunt cheltuielile care pot fi identificate pe fiecare produs, lucrare sau serviciu în parte, cum sunt cheltuielile cu materiile prime și materialele consumabile, cheltuielile cu salariile muncitorilor care lucrează în secțiile de bază s.a.

Cheltuielile indirecte sunt cheltuielile care privesc întreaga producție fabricată, neputând fi atribuite în mod direct unui anume produs, lucrare sau serviciu, cu sunt: cheltuielile cu energia și apa, cheltuielile cu amortizarea imobilizărilor corporale, cheltuielile cu întreținerea și funcționarea utilajelor, cheltuieli cu salariile personalului de conducere s.a.

Cheltuielile directe sunt în general variabile, ele depinzând de volumul de producție, în timp ce cheltuielile indirecte au în general un caracter fix, nefiind influențate de volumul producției.

Costul de producție cuprinde costul de achiziție al materiilor prime și consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producție precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricația acestuia. Nu se includ în costul de producție cheltuielile de administrație, cele financiare și cheltuielile de desfacere.

2. Evaluarea cu ocazia inventarierii

Evaluarea cu ocazia inventarierii se face la *valoarea de inventar*, care reprezintă valoarea actuală a fiecărui element, stabilită în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia și prețul pieței. În cazul creanțelor și a datoriilor această valoare se stabilește în funcție de valoarea lor probabilă de încasat sau de plată.

3. Evaluarea la închiderea exercițiului financiar (la bilanț)

La sfârșitul exercițiului financiar se compară valoarea de intrare a bunului (valoarea contabilă) aflat în cadrul entității cu valoarea stabilită cu ocazia inventarierii. Dacă valoarea de inventar este mai mare decât valoarea contabilă rezultă plus de inventar, iar dacă valoarea de inventar este mai mică decât valoarea contabilă rezultă minus de inventar.

Pentru elementele de natura activelor înregistrate la cost, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea contabilă se evidențiază distinct în contabilitate, în conturi de ajustări, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare.

Minusurile de inventar pentru elementele de natura activelor imobilizate se înregistrează în contabilitate pe seama unei amortizări suplimentare, dacă deprecierea este ireversibilă, sau se efectuează o ajustare pentru depreciere sau pierdere de valoare, atunci când deprecierea este reversibilă, aceste elemente menținându-se de asemenea la valoarea lor de intrare.

Plusurile de inventar pentru elementele de natura datoriilor se înregistrează în contabilitate pe seama elementelor corespunzătoare de datorii.

Elementele monetare exprimate în valută (disponibilități și alte elemente asimilate, cum sunt acreditivele și depozitele bancare, creanțe și datorii în valută), trebuie evaluate și prezentate în situațiile financiare anuale utilizând cursul de schimb comunicat de BNR și valabil la data încheierii exercițiului financiar. Diferențele de curs valutar favorabile sau nefavorabile între cursul de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor în valută sau cursul la care au fost raportate în situațiile financiare anterioare și cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar, se înregistrează la venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

4. Evaluarea la ieșirea bunurilor din entitate

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

Determinarea costului efectiv al bunurilor ieșite din gestiune

Dacă bunurile de natura stocurilor și titlurilor de valoare similare au valori de intrare diferite și nu există posibilitatea identificării valorilor de intrare, evaluarea la ieșire se face după metodele CMP, FIFO și LIFO.

Metoda CMP (Costului Mediu Ponderat) presupune calcularea costului fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei și a costului elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei. Media poate fi calculată periodic sau după fiecare recepție.

$$CMP = \frac{Si + I}{Qi + Q}$$

unde: Si = Valoarea soldului inițial
 I = Valoarea intrărilor din cursul perioadei
 Qi = Cantitatea inițială
 Q = Cantitățile intrate în cursul perioadei

Exemplu:

Să se calculeze și să se înregistreze în contabilitate, în luna ianuarie (20.01.N) consumul a 100 kg de făină, folosind metoda CMP de evaluare a stocurilor la ieșire. Se cunosc următoarele date:

- Si = 200 kg x 1,5 lei/kg;
- Intrări (08.01.N) = 50 kg x 1,6 lei/kg;
- Intrări (15.01.N) = 150 kg x 1,7 lei/kg;
- Intrări (19.01.N) = 50 kg x 1,8 lei/kg.

$$CMP = \frac{(200 \times 1,5) + (50 \times 1,6) + (150 \times 1,7) + (50 \times 1,8)}{200 + 50 + 150 + 50} = 1,61$$

Consumul de materii prime va fi de 100 kg la prețul de 1,6 lei = 160 lei.

În contabilitate consumul de materii prime determină o creștere a cheltuielilor cu materii prime (contul 601 „Cheltuieli cu materiile prime”) concomitent cu o scădere a stocului de materii prime (contul 301 „Materii prime”). Cheltuielile funcționează după principiul conturilor de activ, și în cazul prezent cresc, deci se debitează, iar materiile prime sunt de activ și scad, deci se creditează. Formula contabilă va fi:

601	=	301	160 lei
Cheltuieli cu materii prime [Capitaluri proprii (-) → D]		Materii prime [A (-) → C]	

Metoda FIFO (First In First Out = Primul Intrat Primul Ieșit) constă în evaluarea cantității consumate la costul de achiziție sau de producție al primului lot intrat, după care se trece la următoarele în ordine cronologică.

Exemplu:

Să se calculeze și să se înregistreze în contabilitate, în luna ianuarie (20.01.N) consumul a 100 kg de făină, folosind metoda FIFO de evaluare a stocurilor la ieșire. Se cunosc următoarele date:

- Si = 200 kg x 1,5 lei/kg;
- Intrări (08.01.N) = 50 kg x 1,6 lei/kg;
- Intrări (15.01.N) = 150 kg x 1,7 lei/kg;
- Intrări (19.01.N) = 50 kg x 1,8 lei/kg.

Cele 100 kg se dau în consum din primul lot (din soldul inițial) deci vor fi 100 kg x 1,5 lei = 150 lei, iar înregistrarea acestei operațiuni în contabilitate este:

601	=	301	150 lei
Cheltuieli cu materii prime [Capitaluri proprii (-) → D]		Materii prime [A (-) → C]	

Metoda LIFO (Last In First Out = Ultimul Intrat Primul Ieșit). Conform metodei LIFO bunurile sunt evaluate la costul de achiziție sau de producție al ultimei intrări, iar pe măsura epuizării lotului se evaluează la costul lotului anterior în ordine cronologică.

Exemplu:

Să se calculeze și să se înregistreze în contabilitate, în luna ianuarie (20.01.N) consumul a 100 kg de făină, folosind metoda LIFO de evaluare a stocurilor la ieșire. Se cunosc următoarele date:

- Si = 200 kg x 1,5 lei/kg;
- Intrări (08.01.N) = 50 kg x 1,6 lei/kg;
- Intrări (15.01.N) = 150 kg x 1,7 lei/kg;
- Intrări (19.01.N) = 50 kg x 1,8 lei/kg;

Cele 100 kg se dau în consum în următoarea ordine: din ultimul lot: 50 kg x 1,8 lei/kg = 90 lei, din antepenultimul lot: 50 kg x 1,7 lei/kg = 85 lei. Total = 175 lei

601	=	301	175 lei
Cheltuieli cu materii prime [Capitaluri proprii (-) → D]		Materii prime [A (-) → C]	

6.2. Baze de evaluare utilizate în situațiile financiare

Cadrul general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare elaborat de IASC (IASB), menționează un cumul de baze de evaluare utilizate în situațiile financiare. În categoria acestora se includ:

- *Costul istoric* – activele se înregistrează la valoarea plătită în numerar sau în echivalente de numerar, sau la valoarea justă din momentul cumpărării, iar datoriile se înregistrează la valoarea ce se așteaptă a fi plătită pentru a stinge datoriile.

- *Costul curent* – activele se înregistrează la valoarea în numerar sau în echivalente ale numerarului, care ar trebui plătită dacă același activ sau unul asemănător ar fi achiziționat în prezent, datoriile se înregistrează la valoare neactualizată în numerar sau în echivalente de numerar, necesară pentru a deconta obligațiile în prezent.

- *Valoarea realizabilă* - activele se înregistrează la valoarea în numerar sau în echivalente ale numerarului care poate fi obținută în prezent prin vânzarea normală a activelor iar datoriile se înregistrează la valoarea lor de decontare – aceasta reprezentând valoarea neactualizată, care trebuie plătită pentru a achita datoriile potrivit cursului normal al afacerilor.

- *Valoarea actualizată* - activele se înregistrează la valoarea actualizată a intrărilor de numerar, care urmează a fi generată de derularea normală a activității entității. Datoriile se înregistrează la valoarea actualizată a intrărilor și ieșirilor de numerar, care se așteaptă să fie recunoscute pentru a deconta datoriile, potrivit cursului normal al afacerilor.

- *Valoarea justă* este valoarea la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie, de bună voie, între părți aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții în care prețul este determinat obiectiv.

Baza de evaluare cea mai frecvent adoptată de entitățile economice în elaborarea situațiilor financiare este costul istoric.

7. BALANȚA DE VERIFICARE

7.1. Noțiunea, conținutul și funcțiile balanței de verificare

Balanța de verificare sau balanța conturilor reprezintă un procedeu specific metodei contabilității, care asigură verificarea exactității înregistrării operațiilor în conturi, legătura dintre conturile sintetice și bilanț, legătura dintre conturile sintetice și conturile analitice, precum și centralizarea datelor contabilității curente.

Balanța de verificare se prezintă sub forma unui tabel, în care se înscriu datele valorice preluate din conturi și cu ajutorul căreia se obțin anumite egalități structurale și globale, proprii dublei înregistrări și corespondenței conturilor, exprimând astfel un echilibru permanent între aceste date și de aici provine și denumirea de „balanță”.

Balanța de verificare conține toate conturile folosite de o entitate, având înscrise în coloanele sale, pentru fiecare cont, următoarele elemente:

- soldurile inițiale;
- rulajele perioadei curente;
- totalul sumelor;
- soldurile finale de la sfârșitul perioadei pentru care se întocmește balanța respectivă.

Funcțiile balanței de verificare rezultă din însăși definiția acesteia și se pot structura astfel:

- funcția de verificare a exactității înregistrării operațiilor economice în conturi - constă în controlul și identificarea erorilor de înregistrare în conturi, prin intermediul diferitelor egalități valorice care trebuie să existe în cadrul balanței, precum și prin intermediul unor corelații valorice stabilite între elementele sale componente (solduri, rulaje și total sume) și între conturi în cadrul acesteia;

- funcția de legătură dintre conturile sintetice și bilanț - se concretizează prin faptul că datele din bilanțul anual reprezintă soldurile finale ale conturilor, care se preiau din balanțele de verificare, se prelucrează și se grupează conform necesităților de întocmire a bilanțului;

- funcția de legătură dintre conturile sintetice și analitice - constă în întocmirea bilanțelor de verificare a conturilor analitice pentru fiecare cont sintetic, cu ajutorul cărora se controlează concordanța care trebuie să existe între datele înregistrate în contul sintetic și conturile sale analitice;

- funcția de centralizare a existențelor, mișcărilor și transformărilor elementelor - oferă managementului entității posibilitatea de a cunoaște periodic totalul modificărilor intervenite în volumul și structura elementelor și rezultatelor financiare obținute în urma activităților desfășurate;

- funcția de analiză a activității economice - constă în rolul deosebit de important al balanței de verificare în analiza situației economico-financiare pe perioade scurte de timp și în intervalul dintre două bilanțuri, fiind astfel singurul instrument care furnizează informațiile necesare conducerii operative a entității.

7.2. Clasificarea bilanțelor de verificare

Balanțele de verificare se clasifică în funcție de două criterii:

a) după natura conturilor pe care le conțin, pot fi:

- balanțe de verificare a conturilor sintetice întocmite pe baza datelor preluate din conturile sintetice și cuprind toate conturile sintetice folosite în contabilitatea unei entități, într-o anumită perioadă de gestiune;

- balanțe de verificare a conturilor analitice întocmite înaintea elaborării balanței conturilor sintetice, pe baza datelor preluate din conturile analitice ale fiecărui cont sintetic, care a fost desfășurat pe conturi analitice.

b) după numărul de egalități pe care le cuprind, pot fi:

- balanțe de verificare cu o serie de egalități, care se întocmesc grafic sub formă tabelară și se prezintă din punct de vedere al conținutului, în două variante și anume: fie ca o balanță de sume, debitoare și creditoare, al căror total trebuie să fie egal; fie ca balanță de solduri, cuprinzând două coloane de solduri, debitoare și creditoare, care, de asemenea, trebuie să fie egale între ele;

- balanța conturilor cu două serii de egalități, denumită și balanța sumelor și a soldurilor, rezultă din combinarea balanței sumelor cu balanța soldurilor și cuprinde patru coloane: două pentru totalul sumelor debitoare și creditoare și două pentru totalul soldurilor finale debitoare și creditoare;

- balanța de verificare cu trei serii de egalități, se caracterizează prin separarea soldurilor inițiale de rulajele lunii curente. Acest tip de balanță a fost conceput pentru sporirea proprietăților informative ale balanțelor de verificare cu una și două serii de egalități și are în structura sa șase coloane;

- balanța de verificare cu patru serii de egalități, reprezintă o combinație a balanței de sume și solduri cu balanța de rulaje lunare cu solduri inițiale și de aceea mai poartă denumirea de balanță cu rulaje lunare cu sume precedente.

7.3. Întocmirea balanței de verificare

Balanțele de verificare se întocmesc ori de câte ori este necesar, în scopul verificării exactității înregistrării operațiilor economice în conturi și pentru întocmirea bilanțului contabil.

În vederea întocmirii balanței de verificare se efectuează următoarele lucrări premergătoare:

- se trec toate operațiile din evidența cronologică (registru jurnal) în evidența sistematică (registru cartea-mare) până la data când urmează să se întocmească balanța de verificare;

- se totalizează sumele din debitul și creditul conturilor deschise și se determină soldul lor;

- se transpun datele din conturi în formularul de balanță de verificare;

- se adună coloanele balanței conturilor și se verifică egalitățile dintre coloanele perechi și corelațiile dintre acestea.

Exemplu:

În cele ce urmează este prezentată balanța de verificare la 31.12.N. Datele au fost preluate din exemplul rezolvat la Capitolul 5 “Documente contabile”.

Registru Cartea Mare – simplificat pentru luna decembrie anul N

1012 Capital social				121 Profit sau pierdere					
D		C	D		C	D		C	
	Si	1000		Si	0		Si	0	
RD	0	RC	0	RD	81	RD	181	RC	181
TSD	0	TSC	1000	TSD	81	TSD	181	TSC	181
SFC	1000			SFC	1419	SFC	0		

301 Materii prime				401 Furnizori					
D		C	D		C	D		C	
	Si	600		Si	0		Si	0	
RD	146	RC	81	RD	181	RD	181	RC	181
TSD	746	TSC	81	TSD	181	TSD	181	TSC	181
		SFD	665	SFC	0				

D		4111 Clienți		C	
Si	0				
RD	1860	RC	1860		
TSD	1860	TSC	1860		
		SFD	0		

D		4423 TVA		C	
		plată		Si	0
RD	0			RC	325
TSD	0			TSC	325
SFC	325				

D		4426 TVA deductibilă		C	
Si	0				
RD	35	RC	35		
TSD	35	TSC	35		
		SFD	0		

D		4427 TVA		C	
		colectată		Si	0
RD	360			RC	360
TSD	360			TSC	360
SFC	0				

D		5121 Conturi la bănci		C	
Si	400				
RD	0	RC	181		
TSD	400	TSC	181		
		SFD	219		

D		5311 Casa în lei		C	
Si	0				
RD	1860	RC	300		
TSD	1860	TSC	300		
		SFD	1560		

D		542 Avansuri de trezorerie		C	
Si	0				
RD	300	RC	0		
TSD	300	TSC	0		
		SFD	300		

D		601 Cheltuieli cu materii prime		C	
Si	0				
RD	81	RC	81		
TSD	81	TSC	81		
		SFD	0		

D		704 Venituri din prestări servicii		C	
		Si	0		
RD	1500	RC	1500		
TSD	1500	TSC	1500		
SFC	0				

Balanța de verificare la 31.12.N

Simbol conturi	Denumire cont cont	Solduri inițiale		Rulaje lunare		Total sume		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C	D	C
1012	Capital social		1000			0	1000		1000
121	Profit sau pierdere			81	1500	81	1500		1419
301	Materii prime	600		146	81	746	81	665	

401	Furnizori			181	181	181	181		
4111	Clienți			1860	1860	1860	1860		
4423	TVA de plată				325	0	325		325
4426	TVA deductibilă			35	35	35	35		
4427	TVA colectată			360	360	360	360		
5121	Disponibil la bancă în lei	400			181	400	181	219	
5311	Casa în lei			1860	300	1860	300	1560	
542	Avansuri de trezorerie			300		300		300	
601	Cheltuieli cu materii prime			81	81	81	81		
704	Venituri din prestări servicii			1500	1500	1500	1500		
Total		1000	1000	6404	6404	7404	7404	2744	2744

8. CALCULAȚIA ÎN CONTABILITATE

8.1. Necesitatea calculației în contabilitate. Noțiuni, principii, etape de realizare

Contabilitatea își propune să realizeze o reprezentare a realității economice din entitate într-un set de imagini (situații financiare) care să informeze cu privire la poziția financiară și la performanțele obținute.

Aceste imagini nu pot fi obținute fără existența unui etalon de măsură comun tuturor elementelor componente ale entității, precum și fluxurilor de venituri, cheltuieli și rezultate determinate de dinamica acestor elemente.

În situațiile financiare nu pot fi prezentate, una câte una, toate faptele și evenimentele din viața entității, datorită caracterului lor eterogen și al volumului mare de informații. De aceea, se impune sistematizarea lor pe categorii și prezentarea sub o formă agregată.

În acest scop, două procedee (instrumente) sunt absolut necesare:

- evaluarea, care este instrumentul de transformare a unităților naturale în unități valorice cu ajutorul monedei;

- calculația, care include toate formele de calcul efectuate în contabilitate.

În sens restrâns, calculația este legată de determinarea costului de producție al bunurilor, lucrărilor și serviciilor realizate de către o entitate.

Costul desemnează în expresie bănească raporturile globale și analitice dintre consumurile de resurse și rezultatul obținut sub formă de produse, lucrări și servicii.

Termenul global desemnează raportul dintre venitul total al entității și costul total, iar cel analitic vizează delimitarea și localizarea costurilor pe feluri de produse, lucrări și servicii ca purtători de costuri (de valoare), pe fiecare activitate consumatoare de resurse și producătoare de rezultate și pe locurile de activitate care ocazionează cheltuieli și participă la realizarea de produse și servicii.

În sens larg, calculația ca procedeu al contabilității, pe lângă determinarea costurilor, mai poate avea ca obiect:

- determinarea mișcărilor de elemente componente ale unei entități în cursul unei perioade de gestiune (recunoscute în contabilitate, după cum cunoaștem deja, sub denumirea de rulaje);

- determinarea existentului la un moment dat al elementelor componente ale unei entități (solduri);

- calculul fluxurilor de cheltuieli, venituri, rezultate, încasări, plăți;

- calculul dobânzilor;

- calculul mărimii elementelor care rezultă din repartizarea rezultatului;

- calculul indicatorilor economico-financiar de apreciere a poziției financiare și a performanțelor entității (rentabilitate, lichiditate, solvabilitate, autonomie financiară etc.).

Determinarea costurilor și rezultatelor analitice se bazează pe principii și reguli, dintre care esențiale sunt: principiul delimitării pe feluri de costuri, principiul delimitării în timp și principiul delimitării pe locuri de costuri.

1) Principiul delimitării pe feluri de costuri constă în separarea costurilor în raport de diferite criterii, după cum urmează:

a) după natura resurselor utilizate:

- costul materialelor consumate;

- costul serviciilor primite de la terți;

- costul manoperei;

- amortizarea;

- impozite și taxe.

b) după legătura cu purtătorul de costuri:

- costuri directe;
- costuri indirecte.

Costurile directe se identifică nemijlocit pe feluri de produse și servicii, de exemplu: consumurile de materii prime, materiale consumabile directe, energie și combustibil în scopuri tehnologice, salariile de bază ale muncitorilor direct productivi etc.

Costurile indirecte au un caracter comun mai multor produse, lucrări, servicii sau comenzi, respectiv faze, activități ca obiecte de calculație în cadrul unui atelier, secție etc. Nu se pot identifica pe un anumit purtător de costuri în momentul efectuării lor, de exemplu: cheltuielile comune ale secției sau indirecte de producție, cheltuielile generale de administrație etc.

c) după comportamentul lor față de modificarea volumului fizic al producției:

- costuri variabile, își modifică nivelul odată cu modificarea volumului fizic al producției, de exemplu: consumul de materii prime, de combustibili și energie etc;
- costuri fixe, nu-și modifică, în general, nivelul lor total indiferent de modificarea volumului fizic al producției.

2) Principiul delimitării în timp a costurilor presupune ca fiecărei perioade de calculație (lună, trimestru, an) să i se atribuie acea parte din costuri care se corelează prin efect cu producția obținută. Este forma de manifestare, în domeniul calculației costurilor, a principiului independenței exercițiului.

În baza acestui principiu costurile se împart în: costuri ale perioadei curente (ocazionate în cursul perioadei), costuri inițiale preluate prin transfer din perioada precedentă (de exemplu, costurile înregistrate în avans în perioada N – 1 privind plata anticipată a chiriilor, locațiilor de gestiune, abonamentelor la diverse publicații preluate în perioada N) și costuri transferate ca sold final pentru perioada următoare (de exemplu, costurile înregistrate în avans privind plata anticipată a chiriilor, locațiilor de gestiune, abonamentelor la diverse publicații în perioada N pentru perioada N + 1).

În general, nerespectarea principiului delimitării în timp a costurilor de producție lipsește calculația de exactitate, face ca să oscileze costurile în mod subiectiv și împiedică urmărirea dinamicii lor pe un șir de perioade consecutive.

3) Principiul delimitării pe locuri de costuri determină delimitarea costurilor pe locurile de activitate care le-au ocazionat. Procedând astfel se răspunde la problematica referitoare la locurile unde au fost angajate costurile cu scopul de a controla eficiența consumurilor, de a stabili răspunderi și de a ajuta prin intermediul locurilor de costuri comune (indirecte) calculația pe fiecare produs, lucrare și serviciu.

Complexitatea activităților economice, operațiilor, evenimentelor și tranzacțiilor în care calculația își găsește aplicabilitate, face necesară clasificarea acesteia după mai multe criterii:

a) în funcție de perioada contabilă pentru care se determină anumiți indicatori economico-financiari, deosebit:

- antecalculație (calculație previzională), este realizată înainte de producerea fenomenelor, proceselor, operațiilor urmărindu-se determinarea unor indicatori estimativi, potențiali ai activității economico-financiare;

- postcalculație (calculație efectivă), se realizează după producerea faptelor, evenimentelor și are ca finalitate stabilirea valorii efective a unor elemente și indicatori economico-financiari.

b) în funcție de sfera de cuprindere, distingem:

- calculații parțiale, se referă doar la o parte a activității entităților economice, doar la anumiți indicatori;

- calculații complexe (totale), se referă la întreaga activitate, indicatorii determinați fundamentându-se pe ansamblul structurilor entității.

Realizarea calculației, ca procedeu al metodei contabilității, presupune o serie de etape, cum sunt:

- culegerea și prelucrarea datelor consemnate în documentele justificative;

- evaluarea elementelor, operațiilor și proceselor economico-financiare;
- înregistrarea în evidența cronologică și sistematică a operațiilor cu ajutorul conturilor;
- calculul costurilor de producție, determinarea prețului de vânzare a producției finite și a celei în curs de execuție;
- determinarea rezultatelor financiare ale activității;
- controlul exactității datelor consemnate în conturi cu ajutorul balanței de verificare a conturilor;
- inventarierea;
- elaborarea situațiilor financiare anuale.

Calculația se regăsește permanent în contabilitate, deoarece contul reprezintă în fapt, o socoteală a faptelor, operațiilor, tranzacțiilor și evenimentelor ce au loc la nivelul unei entități, în decursul unei perioade determinate.

8.2. Recunoașterea costurilor și a produselor în sistemul contabil autonom

În teoria și practica modernă a contabilității se confruntă două concepții generale de organizare a acesteia și anume:

- concepția organizării contabilității de gestiune într-un sistem integrat cu contabilitatea financiară, denumită concepția integralistă;
- concepția organizării contabilității de gestiune într-un circuit complet autonom față de contabilitatea financiară, denumită concepția dualistă.

În concordanță cu conceptul contabilității în două circuite (concepția dualistă), în Planul de conturi general, s-a rezervat pentru contabilitatea de gestiune, o clasă de conturi anume, respectiv clasa 9 “Conturi de gestiune” care, așa cum sunt precizate, nu sunt obligatorii. Aceste conturi au menirea de a prelua cheltuielile de exploatare din contabilitatea financiară unde s-au înregistrat după natura lor, pentru a le ordona după destinație în vederea calculării costului efectiv al producției obținute, al lucrărilor executate și al serviciilor prestate, decontării acestei producții și stabilirii abaterilor costurilor efective de la cele prestabilite în scopul exercitării controlului bugetar. Conturile clasei 9 au caracteristica generală că la sfârșitul exercițiului financiar nu apar în bilanțul contabil. Datele și informațiile pe care le reflectă au fost deja înregistrate în contabilitatea financiară pe baza căreia se întocmește bilanțul contabil. De asemenea, se poate menționa că aceste conturi au o funcție contabilă mai elastică în ce privește funcționarea lor, întrucât modul de organizare al contabilității de gestiune rămâne la latitudinea entităților, astfel încât acesta să fie adaptat la specificul activității desfășurate.

Pentru facilitarea contabilizării operațiunilor clasa 9 “Conturi de gestiune”, este structurată pe trei grupe și anume:

- grupa 90 “Decontări interne”;
- grupa 92 “Conturi de calculație”;
- grupa 93 “Costul producției”.

Grupa 90 “Decontări interne” cuprinde conturi ce au rolul de a asigura independența contabilității de gestiune în raport cu contabilitatea financiară în procesul de reflectare a operațiunilor de colectare a cheltuielilor și a celor privind obținerea producției.

În grupa 90 “Decontări interne” s-au instituit trei conturi și anume:

- 901 “Decontări interne privind cheltuielile”;
- 902 “Decontări interne privind producția obținută”;
- 903 “Decontări interne privind diferențele de preț”.

Contul 901 “Decontări interne privind cheltuielile” ține evidența decontărilor interne privind cheltuielile activității de bază și auxiliare, cheltuielile comune ale secției, cheltuieli generale de administrație, precum și cheltuielile de desfacere și stabilește diferența dintre prețul de înregistrare și costul efectiv al produselor finite, semifabricatelor din producție proprie destinate vânzării, lucrărilor executate și serviciilor prestate care formează producția entității

destinată vânzării. Cont bifuncțional. Se creditează în cursul lunii cu decontarea cheltuielilor de exploatare pe destinații prin debitul conturilor din grupa 92 "Conturi de calculație" și se debitează la sfârșitul lunii, cu costul efectiv al producției obținute și al producției în curs de execuție, prin creditul conturilor 931 "Costul producției obținute" și 903 "Decontări interne privind diferențele de preț", în roșu sau în negru, în funcție de natura diferențelor.

Contul 902 "Decontări interne privind producția obținută" ține evidența decontărilor interne privind costul producției obținute în cursul lunii la preț de înregistrare și totodată asigură interfața cost-producție. Cont bifuncțional. Se creditează în cursul lunii cu prețul de înregistrare al producției obținute, prin debitul contului 931 "Costul producției obținute". La finele lunii, se debitează prin creditul conturilor din grupa 92 "Conturi de calculație" la nivelul cheltuielilor aferente producției finite și prin creditul contului 933 "Costul producției în curs de execuție" cu costul efectiv al producției neterminate. În urma acestor operațiuni soldul contului poate fi creditor, semnificând diferențele favorabile sau debitor, reprezentând diferențele nefavorabile și care se preiau în contul 903 "Decontări interne privind diferențele de preț".

Contul 903 "Decontări interne privind diferențele de preț" ține evidența diferențelor de preț calculate la sfârșitul lunii, între costul efectiv al producției obținute și prețul de înregistrare al acesteia. Cont de activ. Se debitează, la sfârșitul lunii, cu diferențele de preț stabilite, aferente producției obținute în ciclul de exploatare, în corespondență cu creditul contului 902 "Decontări interne privind producția obținută" și se creditează, tot la sfârșitul lunii cu decontarea diferențelor în corespondență cu debitul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile". Nu prezintă sold la sfârșitul lunii.

Grupa 92 "Conturi de calculație" cuprinde conturi prin intermediul cărora sunt colectate cheltuielile, în raport de modul de identificare a lor, referitoare la activitatea desfășurată, respectiv: cheltuieli ocazionate de realizarea de produse finite, semifabricate, executarea de lucrări sau prestarea de servicii; cheltuieli generate de activitățile auxiliare care au ca obiect deservirea activității de bază și a celorlalte locuri consumatoare din entitate; cheltuieli ocazionate de administrarea și conducerea entității; cheltuieli de stocare și desfacere a producției obținute.

În cadrul acestei grupe se cuprind următoarele conturi:

- 921 "Cheltuielile activității de bază";
- 922 "Cheltuielile activităților auxiliare";
- 923 "Cheltuieli indirecte de producție";
- 924 "Cheltuieli generale de administrație";
- 925 "Cheltuieli de desfacere".

Contul 921 "Cheltuielile activității de bază" ține evidența cheltuielilor aferente producției de bază a entității. Cont de activ. Se debitează, în cursul lunii, cu ocazia colectării cheltuielilor directe aferente producției de bază, prin creditul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile", iar la sfârșitul lunii, prin creditul conturilor 922 "Cheltuielile activităților auxiliare", 923 "Cheltuieli indirecte de producție", 924 "Cheltuieli generale de administrație" și 925 "Cheltuieli de desfacere". Se creditează la sfârșitul lunii cu costul efectiv al producției finite obținute și al producției în curs de execuție, prin debitul conturilor 902 "Decontări interne privind producția obținută" și 933 "Costul producției în curs de execuție". La sfârșitul lunii nu prezintă sold.

În analitic contul se detaliază pe secții, pe obiecte și articole de calculație ori pe elemente primare de cheltuieli.

Contul 922 "Cheltuielile activităților auxiliare" ține evidența cheltuielilor activităților auxiliare ale entității. Cont de activ. Se debitează, în cursul lunii cu ocazia colectării cheltuielilor aferente activităților auxiliare, prin creditul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile", iar la sfârșitul lunii, cu cota corespunzătoare din cheltuielile generale de administrație aferente costului producției auxiliare prin creditul contului 924 "Cheltuieli generale de administrație".

Se creditează, la sfârșitul lunii, cu valoarea producției livrate de secțiile auxiliare pentru activitatea de bază, sectorului administrativ, sectorului desfacere, precum și cu costul efectiv al

producției finite, rezultată în secțiile auxiliare, destinată vânzării și respectiv, al producției în curs de execuție, prin debitul conturilor 902 “Decontări interne privind producția obținută” și 933 “Costul producției în curs de execuție”. La sfârșitul lunii nu prezintă sold.

Se dezvoltă în analitic pe secții, pe obiecte și articole de calculație ori pe elemente primare de cheltuieli.

Contul 923 “Cheltuieli indirecte de producție” ține evidența cheltuielilor indirecte de producție, respectiv a cheltuielilor cu întreținerea și funcționarea utilajelor și a cheltuielilor generale ale secțiilor de bază. Este un cont de activ. Se debitează în cursul lunii, cu ocazia colectării cheltuielilor indirecte de producție privind activitatea de bază, preluate din contabilitatea financiară, iar la sfârșitul lunii cu valoarea lucrărilor și serviciilor primite de la secțiile auxiliare necesare activității de bază care nu au putut fi identificate pe obiecte de calculație, prin creditul contului 901 “Decontări interne privind cheltuielile” și 922 “Cheltuielile activităților auxiliare”. Se creditează, la sfârșitul lunii, cu cota de cheltuieli indirecte repartizată în costul producției obținute în corespondență cu debitul contului 921 “Cheltuielile activității de bază”. La sfârșitul lunii nu prezintă sold.

Contul 924 “Cheltuieli generale de administrație” ține evidența cheltuielilor de administrație și de conducere a entității. După funcția contabilă este un cont de activ. Se debitează, în cursul lunii, cu ocazia colectării cheltuielilor de administrație și de conducere, iar la sfârșitul lunii cu contravaloarea produselor, lucrărilor și serviciilor primite de la secțiile auxiliare pentru nevoile sectorului administrativ și de conducere, prin creditul conturilor 901 “Decontări interne privind cheltuielile” și 922 “Cheltuielile activităților auxiliare”. Se creditează la sfârșitul lunii, cu cota de cheltuieli generale repartizate pentru producția obținută din activitatea de bază, precum și asupra producției din activitățile auxiliare destinată vânzării, prin debitul conturilor 921 “Cheltuielile activității de bază” și 922 “Cheltuielile activităților auxiliare”. La sfârșitul lunii nu prezintă sold.

Contul 925 “Cheltuieli de desfacere” ține evidența cheltuielilor de ambalare, de transport, manipulare, depozitare, înmagazinare, asigurare etc. efectuate pentru desfacerea produselor finite. După funcția contabilă este un cont de activ. Se debitează în cursul lunii, cu ocazia colectării cheltuielilor efectuate de sectorul de desfacere, prin creditul contului 901 “Decontări interne privind cheltuielile”, iar la sfârșitul lunii cu contravaloarea produselor, lucrărilor și serviciilor primite de la secțiile auxiliare necesare sectorului de desfacere, prin creditul contului 922 “Cheltuielile activităților auxiliare”. Se creditează la sfârșitul lunii, cu repartizarea cheltuielilor de desfacere asupra producției obținute prin debitul contului 921 “Cheltuielile activității de bază”. La sfârșitul lunii nu prezintă sold.

Gupa 93 “Costul producției” a fost creată pentru a suplini lipsa conturilor de stocuri pentru evidența producției obținute. Din această grupă fac parte conturile:

931 “Costul producției obținute”;

933 “Costul producției în curs de execuție”.

Contul 931 “Costul producției obținute” este destinat evidenței producției finite obținute, care constă din produse finite, semifabricate destinate vânzării, lucrări executate și servicii prestate pentru terți, investiții proprii sau alte activități. Cont bifuncțional. Se debitează în cursul lunii prin creditul contului 902 “Decontări interne privind producția obținută” cu prețul de înregistrare aferent producției finite obținute și se creditează la sfârșitul lunii, la același preț, prin debitul contului 901 “Decontări interne privind cheltuielile”.

Contul 933 “Costul producției în curs de execuție” ține evidența costului efectiv al producției în curs de execuție. Din punct de vedere al funcției contabile este un cont de activ. Se debitează la sfârșitul lunii cu costul efectiv al producției în curs de execuție, prin creditul contului 921 “Cheltuielile activității de bază” și se creditează tot la sfârșitul lunii prin debitul contului 902 “Decontări interne privind producția obținută”.

După înregistrarea în contabilitatea de gestiune a cheltuielilor de producție după destinația lor, urmează, la sfârșitul lunii, calculul costului efectiv al producției obținute în cursul lunii.

Costul efectiv cuprinde cheltuielile totale și unitare ocazionate de realizarea produselor și este necesar să se calculeze pentru scopuri de decontare a producției obținute, de control al cheltuielilor bugetate și de stabilire a eficienței activității desfășurate.

Procesul de calculație a costurilor efective poate fi privit ca o îmbinare complexă de activități specifice, cu activități de înregistrare în conturile clasei 9 "Conturi de gestiune". Se pot identifica următoarele etape:

Etapa 1. În această etapă are loc colectarea cheltuielilor pe destinații. Această colectare se referă atât la cheltuielile directe, cât și la cheltuielile indirecte. Vizează practic înregistrarea cheltuielilor în conturile grupei 92 "Conturi de calculație" după formula contabilă:

$$\begin{array}{l} 92x \\ \text{"Conturi de calculație"} \end{array} = \begin{array}{l} 901 \\ \text{"Decontări interne privind cheltuielile"} \end{array}$$

Înregistrările au la bază aceleași documente justificative utilizate și pentru contabilitatea financiară a cheltuielilor, precum și diverse situații de regrupare a cheltuielilor pe destinații cum sunt: situația amortizării imobilizărilor, centralizatorul statelor de plată și altele.

Se observă aici și rolul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile", de reflectare (oglină) care materializează dualismul contabil, asigurând independența contabilității de gestiune de cea financiară.

Etapa 2. În cadrul acestei etape are loc decontarea cheltuielilor reciproce între secțiile auxiliare pentru nevoile proprii ale acestora. Aceste decontări sunt determinate de nevoia cunoașterii costului efectiv al producției obținute în cadrul secțiilor auxiliare, iar pentru calculul acestuia este necesară decontarea livrărilor reciproce.

Reflectarea în contabilitate a acestor decontări reciproce se face între analiticele contului 922 "Cheltuielile activităților auxiliare" unde analiticul debitor indică cheltuielile primite, iar analiticul creditor cheltuielile cedate (furnizate), astfel:

$$\begin{array}{l} 922/\text{sect. aux} \\ \text{"Cheltuielile activităților auxiliare"} \end{array} = \begin{array}{l} 922/\text{sect. aux} \\ \text{"Cheltuielile activităților auxiliare"} \end{array}$$

Etapa 3. Cuprinde calculul costului efectiv al producției auxiliare și repartizarea cheltuielilor respective pe activitățile de bază consumatoare, precum și pe celelalte sectoare de activitate din entitate (administrativ și desfacere).

Reflectarea în contabilitate se face prin debitarea conturilor de calculație corespunzătoare locurilor de activitate și creditarea contului 922 "Cheltuielile activităților auxiliare" după formula contabilă:

$$\begin{array}{l} \% \\ 921 \\ \text{"Cheltuielile activității de bază"} \\ 923 \\ \text{"Cheltuieli indirecte de producție"} \\ 924 \\ \text{"Cheltuieli generale de administrație"} \\ 925 \\ \text{"Cheltuieli de desfacere"} \end{array} = \begin{array}{l} 922 \\ \text{"Cheltuielile activităților auxiliare"} \end{array}$$

Etapa 4. Repartizarea cheltuielilor indirecte de producție asupra produselor fabricate în cadrul activității de bază utilizând un anumit criteriu de repartizare, ales convențional, care să exprime cel mai bine legătura dintre cheltuielile de repartizat și baza de repartizare aleasă.

Baza de repartizare trebuie să fie de aceeași natură pentru toate produsele asupra cărora se repartizează o anumită categorie de cheltuieli indirecte și să asigure o repartizare cât mai reală pe fiecare produs în parte.

În funcție de particularitățile tehnologice și ale organizării producției, se pot utiliza ca baze de repartizare: salariile directe, materiile prime și materialele directe, orele de funcționare a utilajelor etc.

Coefficienții de repartizare calculați pe fiecare secție, ca raport între totalul cheltuielilor indirecte de repartizat ale secției în cauză și suma bazelor de repartizare pe produse se înmulțesc cu baza de repartizare a fiecărui obiect de calculație obținând cota de cheltuieli indirecte de repartizat.

Reflectarea acestor cheltuieli indirecte ce se repartizează asupra cheltuielilor activității de bază se face prin formula contabilă:

$$\begin{array}{l} 921 \\ \text{"Cheltuielile activității de bază"} \end{array} = \begin{array}{l} 923 \\ \text{"Cheltuieli indirecte de producție"} \end{array}$$

În urma acestei înregistrări, contul 923 "Cheltuieli indirecte de producție" se soldează.

Etapa 5. Repartizarea cheltuielilor generale de administrație asupra produselor obținute se face, spre deosebire de repartizarea cheltuielilor indirecte unde utilizăm coeficienți de repartizare diferențiați pe secții, pe baza unui coeficient unic, stabilit asemănător metodologiei din etapa 4, în funcție de anumit criteriu de repartizare. Drept criteriu de repartizare poate fi folosit "costul de secție".

Înregistrarea în contabilitatea de gestiune a operației de repartizare a cheltuielilor generale de administrație, la finele lunii, se realizează potrivit formulei contabile:

$$\begin{array}{l} 921 \\ \text{"Cheltuielile activității de bază"} \end{array} = \begin{array}{l} 924 \\ \text{"Cheltuieli generale de administrație"} \end{array}$$

Dacă există producție auxiliară vândută la terți, cheltuielile generale de administrație repartizate pentru aceasta se vor înregistra astfel:

$$\begin{array}{l} 922 \\ \text{"Cheltuielile activităților auxiliare"} \end{array} = \begin{array}{l} 924 \\ \text{"Cheltuieli generale de administrație"} \end{array}$$

În urma acestor înregistrări, contul 924 "Cheltuieli generale de administrație" se soldează.

Potrivit legislației în vigoare, cheltuielile generale de administrație pot să fie excluse din costul producției. În această situație cheltuielile respective care au fost colectate în contul 924 "Cheltuieli generale de administrație" nu se vor mai deconta asupra costului producției terminate, ci vor face obiectul unor decontări interne ale contabilității de gestiune, astfel:

$$\begin{array}{l} 902 \\ \text{"Decontări interne privind producția"} \\ \text{obținută"} \end{array} = \begin{array}{l} 924 \\ \text{"Cheltuieli generale de administrație"} \end{array}$$

Etapa 6. Repartizarea cheltuielilor de desfacere asupra produselor obținute se poate face prin identificarea acestora pe produse sau dacă acest lucru nu este posibil, proporțional cu numărul de produse livrate sau cu alți parametri posibil de determinat (volum, greutate, suprafață etc.). Prin această operațiune se adaugă la costul efectiv de producție al produselor executate, cheltuielile ocazionate de desfacerea acestora.

Înregistrările contabile vor fi:

$$\begin{array}{l} 921 \\ \text{”Cheltuielile activității de bază”} \end{array} = \begin{array}{l} 925 \\ \text{”Cheltuieli de desfacere”} \end{array}$$

iar, pentru producția auxiliară destinată vânzării către terți:

$$\begin{array}{l} 922 \\ \text{”Cheltuielile activităților auxiliare”} \end{array} = \begin{array}{l} 925 \\ \text{”Cheltuieli de desfacere”} \end{array}$$

În urma acestor operații, contul 925 “Cheltuieli de desfacere” se soldează.

Regularizarea cheltuielilor de desfacere când nu intră în costul produselor terminate, se realizează potrivit formulei contabile:

$$\begin{array}{l} 902 \\ \text{”Decontări interne privind producția} \\ \text{obținută”} \end{array} = \begin{array}{l} 925 \\ \text{”Cheltuieli de desfacere”} \end{array}$$

Etapa 7. În această etapă se procedează la determinarea cantitativă și valorică a producției neterminate prin metoda inventarierii. Cantitățile fizice rezultate, se evaluează la un cost prestabilit.

Producția în curs de execuție se reflectă în contabilitatea de gestiune prin debitarea contului 933 “Costul producției în curs de execuție” și creditarea contului 921 “Cheltuielile activității de bază” (dacă această producție a rezultat din activitatea de bază) și a contului 922 “Cheltuielile activităților auxiliare” (dacă această producție a rezultat din activități auxiliare):

$$\begin{array}{l} 933 \\ \text{”Costul producției în curs de execuție”} \end{array} = \begin{array}{l} \% \\ 921 \\ \text{”Cheltuielile activității de bază”} \\ 922 \\ \text{”Cheltuielile activităților auxiliare”} \end{array}$$

Etapa 8. Are loc determinarea diferenței între prețul de înregistrare al producției intrate în depozit pe parcursul lunii și costul efectiv al producției finite stabilit la finele lunii. Costul efectiv al producției finite reflectat după parcurgerea etapelor 1 la 7 în contul 921 “Cheltuielile activității de bază” și 922 “Cheltuielile activităților auxiliare” (dacă este cazul) se decontează asupra contului 902 “Decontări interne privind producția obținută” prin formula contabilă:

$$\begin{array}{l} 902 \\ \text{”Decontări interne privind} \\ \text{producția obținută”} \end{array} = \begin{array}{l} \% \\ 921 \\ \text{”Cheltuielile activității de bază”} \\ 922 \\ \text{”Cheltuielile activităților auxiliare”} \end{array}$$

În urma acestei înregistrări contul 902 “Decontări interne privind producția obținută” conține în credit prețul de înregistrare al producției finite, iar în debit costul efectiv al acesteia. Diferența între prețul de înregistrare și costul efectiv al produselor finite poate fi favorabilă (în cazul în care contul 902 prezintă sold creditor) sau nefavorabilă (contul 902 are sold debitor) și se trece asupra contului 903 “Decontări interne privind diferențele de preț” prin formula contabilă:

$$\begin{array}{l} 903 \\ \text{”Decontări interne privind} \end{array} = \begin{array}{l} 902 \\ \text{”Decontări interne privind} \end{array}$$

diferențele de preț”

producția obținută”

în roșu, sau negru , după caz.

Observație:

Există posibilitatea ca în debitul contului 902 “Decontări interne privind producția obținută” să se deconteze direct, la sfârșitul lunii toate cheltuielile directe, indirecte de secție, generale de administrație, de desfacere și cele ale activității auxiliare prin corespondență cu creditul conturilor grupei 92 “Conturi de calculație”.

Formula contabilă de decontare în această situație este următoarea:

902	=	%
”Decontări interne privind producția obținută”		921 ”Cheltuielile activității de bază” 922 ”Cheltuielile activităților auxiliare” 923 ”Cheltuieli indirecte de producție” 924 ”Cheltuieli generale de administrație” 925 ”Cheltuieli de desfacere”

În acest caz contul 921 ”Cheltuielile activității de bază” nu mai intră în corespondență cu creditul celorlalte conturi din grupa 92 “Conturi de calculație”.

Etapa 9. După ciclul de înregistrări de la 1 la 8 se constată că au rămas deschise conturile 901 ”Decontări interne privind cheltuielile”, 931 “Costul producției obținute”, 933 ”Costul producției în curs de execuție” și contul 903 ”Decontări interne privind diferențele de preț”. Ca atare închiderea acestora se poate face înregistrând corelația dintre cheltuielile ocazionate și costul producției finite și al producției în curs de execuție potrivit formulei contabile:

901	=	%
”Decontări interne privind cheltuielile”		931 ”Costul producției obținute” 933 ”Costul producției în curs de execuție” 903 ”Decontări interne privind diferențele de preț”.

Etapa 10. Cuprinde activitățile de stabilire a costului efectiv pe unitatea de produs.

8.3. Procedee generale utilizate în calculația costurilor

Calculația costurilor – componentă de bază a calculației ca instrument al metodei contabilității utilizează o serie de procedee cu caracter general, preluate din logică, dar mai ales din matematică și care vor fi prezentate în continuare.

a) Procedee de calculație și delimitare a cheltuielilor pe purtători de costuri și pe locuri de cheltuieli

1. Procedeele ponderării cantităților cu prețurile

Se utilizează pentru determinarea pe purtători sau pe locuri a acelor cheltuieli care au la bază consumuri specifice exprimate cantitativ, cum sunt: consumul de materii prime, de diferite materiale consumabile etc.

În antecalculație, în calcul se iau normele de consum specifice și prețurile prestabilite. În postcalcul, cantitățile sunt cele efectiv consumate conform documentelor, iar evaluarea lor se realizează la nivelul efectiv al prețurilor.

Asemănător se procedează și pentru cheltuielile cu salariile muncitorilor direct productivi, luându-se în calcul timpul de muncă normat (sau efectiv) și tariful de salarizare pe unitatea de timp.

În determinarea pe locuri a cheltuielilor administrativ-gospodărești ale secțiilor și ale entității, în locul volumului producției se iau în calcul, în antecalculație, alți parametri de care depinde mărimea lor, cum ar fi:

- numărul personalului administrativ și cantitatea normată de rechizite de birou pe persoană și prețul acestora, pentru cheltuielile cu furniturile de birou;
- suprafața de întreținut, cantitatea de materiale pentru curățenie necesară pe m² și prețurile acestora, pentru cheltuielile cu curățenia clădirilor etc.

2. Procedeele cotelor procentuale aplicate asupra unor valori absolute

Se utilizează pentru calculul a o serie de cheltuieli, respectiv consumuri productive cum sunt: amortizarea imobilizărilor, contribuțiile la asigurările și protecția socială etc.

3. Procedeele statistico-matematic folosite numai în antecalculație spre a determina unele cheltuieli care în alt mod nu se pot calcula. El se bazează pe luarea sau nu în considerare, a unui corectiv ce se aplică asupra sumelor înregistrate drept cheltuieli efective la pozițiile în cauză, în exercițiul precedent. De exemplu, așa se pot previziona cheltuielile de întreținere și reparații curente.

4. Procedeele defalcării de cote în raport cu numărul de perioade de gestiune

Presupune repartizarea valorii anumitor consumuri productive asupra purtătorilor sau locurilor de cheltuieli care le-au ocazionat, prin cote-părți determinate raportând totalul cheltuielilor la numărul perioadelor de gestiune care trebuie să le suporte. Așa se lucrează pentru defalcarea cheltuielilor înregistrate în avans, pe perioadele de gestiune care trebuie să le suporte.

b) Procedee de repartizare a cheltuielilor indirecte

1. Procedeele suplimentării în forma clasică

Presupune următoarele lucrări:

- alegerea unei baze de repartizare (criteriu) constând dintr-un element comun tuturor produselor, lucrărilor, serviciilor etc. asupra cărora trebuie repartizate cheltuielile indirecte;
- determinarea coeficientului de suplimentare (K_s) potrivit relației:

$$K_s = \frac{\text{Cheltuieli de repartizat}}{\sum_{j=1}^n b_j}$$

în care:

- K_s – coeficientul de suplimentare;
- b_j – baza de repartizare corespunzătoare unui purtător de costuri sau loc de cheltuieli;
- n – numărul purtătorilor de costuri sau sectoarelor de cheltuieli asupra cărora se repartizează cheltuielile indirecte.
- determinarea cotei de cheltuieli indirecte (R_j) ce revine unui produs, lucrare, serviciu etc. conform relației:

$$R_j = b_j \cdot K_s$$

Presupunem pentru exemplificare, cazul unei entități care fabrică trei produse: A, B și C. Cheltuielile indirecte de producție sunt în sumă de 6.480 lei. Baza de repartizare selectată pentru

repartizarea cheltuielilor indirecte de producție pe cele trei produse reprezintă consumul de materii prime pentru fiecare produs în parte, astfel: în cazul produsului A 3.060 lei, în cazul produsului B 1.800 lei, iar pentru produsul C 2.340 lei.

Coeficientul de suplimentare (K_s) va fi:

$$K_s = \frac{\text{Cheltuieli de repartizat}}{\sum_{j=1}^n b_j} = \frac{6.480}{3.060 + 1.800 + 2.340} = \frac{6.480}{7.200} = 0,9$$

Cota de cheltuieli indirecte (R_j) ce revine fiecărui produs:

$$R_A = 3.060 \cdot 0,9 = 2.754 \text{ lei};$$

$$R_B = 1.800 \cdot 0,9 = 1.620 \text{ lei};$$

$$R_C = 2.340 \cdot 0,9 = 2.106 \text{ lei}.$$

Total cheltuieli indirecte repartizate: 6.480 lei.

În practică procedeul suplimentării în forma clasică se poate aplica în două variante:

- varianta coeficientului unic de suplimentare, când pentru repartizarea unei întregi categorii de cheltuieli indirecte se utilizează o singură bază de repartizare și în consecință, un singur coeficient de suplimentare. Această variantă este recomandată a fi utilizată pentru repartizarea cheltuielilor generale de administrație;

- varianta coeficienților diferențiați de suplimentare, implică repartizarea cheltuielilor indirecte cu ajutorul unor coeficienți care diferă de la un fel de cheltuielă la altul, cum diferite sunt și bazele de repartizare alese în acest scop.

2. Procedeul suplimentării în forma cifrelor relative de structură

Presupune următoarele lucrări:

- alegerea unei baze de repartizare;

- determinarea ponderii pe care o are baza de repartizare corespunzând fiecărui produs, lucrare, serviciu etc. în totalul bazei de repartizare, conform relației:

$$G_j = \frac{b_j}{\sum_{j=1}^n b_j} \times 100$$

în care:

- G_j – ponderea bazei de repartizare corespunzând purtătorului de costuri “j” în totalul bazei de repartizare;

- b_j - baza de repartizare corespunzătoare purtătorului de costuri “j”;

- n – numărul purtătorilor de costuri asupra cărora se repartizează cheltuielile indirecte.

- aplicarea procentelor asupra cheltuielilor de repartizat, astfel:

$$R_j = G_j \cdot \text{Chr}$$

Pentru ilustrarea numerică a acestui procedeu utilizăm datele din exemplul precedent, astfel:

- se calculează procentele corespunzând fiecărui produs față de total bază:

$$G_A = \frac{3.060}{7.200} = 0,425;$$

$$G_B = \frac{1.800}{7.200} = 0,250;$$

$$G_C = \frac{2.340}{7.200} = 0,325.$$

- aplicarea procentelor asupra cheltuielilor de repartizat:

$$R_A = 0,425 \cdot 6.480 = 2.754 \text{ lei};$$

$$R_B = 0,250 \cdot 6.480 = 1.620 \text{ lei};$$

$$R_C = 0,325 \cdot 6.480 = 2.106 \text{ lei};$$

Total cheltuieli indirecte repartizate: 6.480 lei.

Prin aplicarea acestui procedeu se obțin aceleași rezultate ca și în cazul precedent. Avantajul cifrelor relative de structură constă în faptul că ele se pot utiliza o perioadă îndelungată de timp.

Indiferent de forma aleasă, problema esențială a procedurii suplimentării o reprezintă alegerea celei mai potrivite baze de repartizare.

c) Procedee de separare a cheltuielilor de producție în variabile și fixe

Separarea cheltuielilor de producție în variabile și fixe apare în cazul cheltuielilor de producție semivariabile sau pentru un total obișnuit de cheltuieli, despre care se dorește să se cunoască câte cheltuieli de producție variabile și câte cheltuieli fixe cuprinde el.

Literatura de specialitate consemnează următoarele procedee de delimitare a cheltuielilor de producție în variabile și fixe:

- procedeul celor mai mici pătrate (careurilor minime);
- procedeul punctelor de maxim și minim (punctelor extreme);
- funcția de regresie simplă;
- procedeul analitic.

Principiul de bază al tuturor acestor procedee îl reprezintă determinarea influenței pe care o are modificarea volumului activității (producției) asupra evoluției cheltuielilor de producție.

Cu excepția procedurii analitice, toate celelalte procedee enumerate au la bază relația lineară dintre cheltuielile de producție și volumul activității.

În activitatea practică, s-au detașat prin simplitatea operațiilor de calcul: procedeul celor mai mici pătrate și procedeul punctelor de maxim și minim.

Procedeul analitic se utilizează numai în antecalcul, în situația în care neexistând date referitoare la costurile de producție ale perioadelor precedente, nu se pot utiliza procedeele prezentate mai sus sau atunci când aplicarea acestora nu este oportună întrucât datele existente reflectă o altă evoluție a costurilor de producție decât cea liniară.

d) Procedee de calcul a costului pe unitatea de produs

1. Procedeul diviziunii simple

Se utilizează pentru determinarea costului unitar în cazul producției omogene și are la bază următoarea relație matematică:

$$ct_j = \frac{\sum_{i=1}^n Ch_i}{Q_j}$$

în care:

ct – costul unitar;

j – produsul;

Ch – suma cheltuielilor de producție dintr-un articol de calculație;

i – articolele de calculație;

Q – cantitatea producției pentru care se calculează costul.

Presupunem pentru exemplificare că suma cheltuielilor ocazionate de producția unei perioade de gestiune este de 46.400 lei, iar producția obținută este de 116 tone.

$$ct = 46.400 : 116 = 400 \text{ lei/tonă}$$

Întrucât, producția perfect omogenă este rar întâlnită, procedeul diviziunii simple se aplică rar, în mod singular.

2. Procedeul coeficienților de echivalență

Presupune determinarea unor caracteristici comune tuturor sorturilor sau tipurilor de produse care se obțin, diferențiate în aceleși timp ca nivel de la un produs la altul, caracteristici care stau la baza omogenizării producției în scopul în scopul diferențierii cheltuielilor și calculului costurilor fiecărui produs.

Tipurile de producție la care facem referire se caracterizează prin faptul că din aceeași materie primă și în cadrul aceleiași proces tehnologic se obțin mai multe produse care se diferențiază între ele prin formă, dimensiuni, neexistând posibilitatea delimitării și diferențierii cheltuielilor de producție pe tipuri de produse.

Caracteristicile pot fi:

- de natură tehnică (consum specific de materii prime, volum, timp de prelucrare etc.);
- de natură economică (valoarea materiilor prime pe unitatea de produs, manopera directă, total costuri directe etc).

Problema care se ridică este cea referitoare la alegerea caracteristicilor pentru omogenizarea producției și diferențierea cheltuielilor.

În funcție de numărul caracteristicilor care stau la baza calculării coeficienților de echivalență deosebim:

- coeficienți de echivalență simpli;
- coeficienți de echivalență complecși.

După modul de calcul delimităm:

- coeficienți de echivalență calculați ca raport direct;
- coeficienți de echivalență calculați ca raport invers.

Indiferent de criteriile de echivalare aplicate, procedeul coeficienților de echivalență presupune parcurgerea următoarelor etape:

- alegerea caracteristicilor necesare pentru calculul coeficienților de echivalență și a unui produs considerat etalon.

- stabilirea pentru fiecare produs a coeficienților de echivalență astfel:
 - coeficienți de echivalență simpli, determinați ca raport direct:

$$k_j = \frac{e_j}{e_b}$$

- coeficienți de echivalență complecși, calculați ca raport direct:

$$k_j = (e_j \times e_j^1 \times \dots \times e_j^n) / (e_b \times e_b^1 \times \dots \times e_b^n)$$

- coeficienți de echivalență simpli, calculați ca raport invers:

$$k_j = \frac{e_b}{e_j}$$

- coeficienți de echivalență complecși, calculați ca raport invers:

$$k_j = (e_b \times e_b^1 \times \dots \times e_b^n) / (e_j \times e_j^1 \times \dots \times e_j^n)$$

unde:

k_j - coeficientul de echivalență corespunzător unui produs oarecare "j";

e_j - mărimea caracteristicii produsului pentru care se calculează coeficientul de echivalență;

e_b - mărimea caracteristicii produsului considerat etalon (de bază);

n - numărul parametrilor.

- omogenizarea producției (transformarea cantității totale de producție în unități echivalente) prin ponderarea cantității fiecărui produs cu coeficienții de echivalență stabiliți:

$$Q_e = \sum_{j=1}^n (q \times k)$$

unde:

Q_e - cantitatea de produse exprimate în unități echivalente;

q - cantitatea dintr-un produs exprimată în unități de măsură fizice;

k - coeficientul de echivalență corespunzător unui produs;

j - numărul produselor.

- determinarea costului unității echivalente prin raportarea volumului total al cheltuielilor de producție pe articole de calculație la producția omogenizată exprimată în unități echivalente:

$$c_e = \frac{\sum_{i=1}^m Ch_i}{Q_e}$$

unde:

c_e - costul unitar pe unitate echivalentă;

Ch_i - totalul cheltuielilor de producție pe articole de calculație;

i - articolul de calculație.

- calculul costului unitar al fiecărui produs prin multiplicarea costului unității echivalente cu coeficientul de echivalență al produsului respectiv:

$$c_j = c_e \times k_j \quad \text{sau} \quad c_j = \frac{q_e \times c_e}{q}$$

unde:

c_j - costul unitar al produsului "j";

q_e - cantitatea de produs exprimată în unități echivalente;

q - cantitatea de produs exprimată în unități fizice.

Pentru exemplificare, considerăm cazul unei entități la care, din procesul de fabricație rezultă într-o perioadă de gestiune trei produse A, B și C, în legătură cu care se cunosc următoarele:

Tabelul 8.1.

Situția produselor analizate

Produs	Cantități buc.	Caracteristici pe unitatea de produs			
		Consum specific kg.	Timpi de prelucrare ore	Timpi de funcționare utilaje ore	Manoperă directă lei
A	600	0,60	5	6	24
B	2.000	1,20	4	5	30
C	3.000	1,50	3	7,5	37,5

Cheltuielile generate de obținerea celor trei produse și care trebuie repartizate pentru determinarea costurilor unitare și totale ale fiecărui produs sunt în valoare de 25.712,50 lei.

Varianta coeficienților de echivalență simpli, calculați ca raport direct

Având în vedere caracteristicile exemplificate se alege parametrul utilizat pentru calculul coeficienților de echivalență: consumul specific de materii prime.

Se parcurg etapele specifice procedurii și se determină costurile fiecărui produs:

- se selecționează baza de comparație - produsul B
- se stabilesc pentru fiecare produs coeficienții de echivalență:

$$k_A = 0,60 / 1,20 = 0,50$$

$$k_B = 1,20 / 1,20 = 1,00$$

$$k_C = 1,50 / 1,20 = 1,25$$

- se transformă cantitatea totală de produse fabricate fizic în unități echivalente:

$$A: 600 \times 0,50 = 300$$

$$B: 2.000 \times 1,00 = 2.000$$

$$C: 3.000 \times 1,25 = 3.750$$

$$Q_e = 6.050$$

- se determină costul unității echivalente:

$$C_e = 25.712,50 : 6.050 = 4,25 \text{ lei}$$

- se calculează costul unitar pe fiecare produs:

$$C_A = 4,25 \times 0,50 = 2,1250 \text{ lei}$$

$$C_B = 4,25 \times 1,00 = 4,2500 \text{ lei}$$

$$C_C = 4,25 \times 1,25 = 5,3125 \text{ lei}$$

Varianta coeficienților de echivalență complecși, calculați ca raport direct

Reluând caracteristicile exemplificate, alegem consumul specific și timpii de funcționare ai utilajelor pentru calcularea coeficienților de echivalență complecși, calculați ca raport direct.

Ordinea de efectuare a lucrărilor de calculație este următoarea:

- baza de comparație o reprezintă produsul B
- se calculează coeficienții de echivalență:

$$k_A = \frac{0,60}{1,20} \times \frac{6}{5} = 0,600$$

$$k_B = \frac{1,20}{1,20} \times \frac{5}{5} = 1,000$$

$$k_C = \frac{1,50}{1,20} \times \frac{7,5}{5} = 1,875$$

- calculul producției obținute în unități echivalente:

$$A: 600 \times 0,600 = 360$$

$$B: 2.000 \times 1,000 = 2.000$$

$$C: 3.000 \times 1,875 = 5.625$$

$$Q_e = 7.985$$

- se determină costul unitar pe unitate echivalentă:

$$c_e = 25.712,50 : 7.985 = 3,2201 \text{ lei}$$

- se calculează costul unitar pe fiecare produs:

$$c_A = 3,2201 \times 0,600 = 1,9306 \text{ lei}$$

$$c_B = 3,2201 \times 1,000 = 3,2201 \text{ lei}$$

$$c_C = 3,2201 \times 1,875 = 6,0376 \text{ lei}$$

Varianta coeficienților de echivalență calculați ca raport invers

Se recomandă a fi utilizată în situația în care cheltuielile de producție ce urmează a fi repartizate se află în raport invers proporțional față de mărimea unei caracteristici ce exprimă efortul de producție.

O altă particularitate este dată de faptul că, în baza coeficienților de echivalență stabiliți, se determină costul de prelucrare al fiecărui produs, urmând apoi să fie adăugat costul cu materia primă, rezultând în final, costul pe produs, în structură completă.

Pentru a nu mări foarte mult volumul lucrării, nu vom mai exemplifica metodologia determinării costului unitar, potrivit acestei variante.

În activitatea practică, în calculele de determinare a costului pe unitatea de produs pe lângă coeficienții de echivalență se pot folosi, în anumite condiții, direct, mărimile absolute ale caracteristicilor luate în considerare. Vom exemplifica această tehnică alegând consumul specific de materii prime, astfel:

- omogenizarea producției:

$$A: 600 \times 0,60 = 360$$

$$B: 2.000 \times 1,20 = 2.400$$

$$C: 3.000 \times 1,50 = 4.500$$

$$Q_e = 7.260$$

- se determină costul unității echivalente:

$$c_e = 25.712,50 : 7.260 = 3,5416 \text{ lei}$$

- se calculează costul unitar pe fiecare produs:

$$C_A = 3,5416 \times 0,60 = 2,1250 \text{ lei}$$

$$C_B = 3,5416 \times 1,20 = 4,2500 \text{ lei}$$

$$C_C = 3,5416 \times 1,50 = 5,3125 \text{ lei}$$

Prin aplicarea acestei tehnici se obțin aceleași rezultate ca și în cazul primei variante.

PLANUL DE CONTURI GENERAL O.M.E.F. 3055/2009

CLASA 1 “Conturi de capitaluri”

GRUPA 10 “Capital și rezerve”

Contul 101 “Capital”

1011. Capital subscris nevărsat (P)

1012. Capital subscris vărsat (P)

1015. Patrimoniul regiei (P)

1016. Patrimoniul public (P)

Contul 104 “Prime de capital”

1041. Prime de emisiune (P)

1042. Prime de fuziune/divizare (P)

1043. Prime de aport (P)

1044. Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni (P)

Contul 105 “Rezerve din reevaluare” (P)

Contul 106 “Rezerve”

1061. Rezerve legale (P)

1063. Rezerve statutare sau contractuale (P)

1064. Rezerve de valoare justa*5) (P)

1065. Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (P)

1067. Rezerve din diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină (A/P)

1068. Alte rezerve (P)

Contul 107 “Rezerve din conversie”(A/P)

Contul 108 “Interese care nu controlează”

1081. Interese care nu controlează – rezultatul exercițiului financiar (A/P)

1082. Interese care nu controlează – alte capitaluri proprii (A/P)

Contul 109 “Acțiuni proprii”

1091. Acțiuni proprii deținute pe termen scurt (A)

1092. Acțiuni proprii deținute pe termen lung (A)

GRUPA 11 “Rezultatul reportat

Contul 117 “Rezultatul reportat”

1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită (A/P)

1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29 (A/P)

1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (A/P)

1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementarilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene (A/P)

GRUPA 12 “Rezultatul exercițiului financiar”

Contul 121 “Profit sau pierdere” (A/P)

Contul 129 “Repartizarea profitului” (A)

GRUPA 14 “Câștiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”

Contul 141 “Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”(P)

Contul 149 “Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”(A)

GRUPA 15 “Provizioane”

Contul 151 “Provizioane”

1511. Provizioane pentru litigii (P)

- 1512. Provizioane pentru garanții acordate clienților (P)
- 1513. Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea (P)
- 1514. Provizioane pentru restructurare (P)
- 1515. Provizioane pentru pensii și obligații similare (P)
- 1516. Provizioane pentru impozite (P)
- 1518. Alte provizioane (P)
- GRUPA 16 “Împrumuturi și datorii asimilate”
- Contul 161 “Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”
- 1614. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)
- 1615. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci (P)
- 1617. Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)
- 1618. Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni (P)
- Contul 162 “Credite bancare pe termen lung”
- 1621. Credite bancare pe termen lung (P)
- 1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadenta (P)
- 1623. Credite externe guvernamentale (P)
- 1624. Credite bancare externe garantate de stat (P)
- 1625. Credite bancare externe garantate de bănci (P)
- 1626. Credite de la trezoreria statului (P)
- 1627. Credite bancare interne garantate de stat (P)
- Contul 166 “Datorii care privesc imobilizările financiare”
- 1661. Datorii față de entitățile afiliate (P)
- 1663. Datorii față de entitățile de care compania este legata prin interese de participare (P)
- Contul 167 “Alte împrumuturi și datorii asimilate” (P)
- Contul 168 “Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate”
- 1681. Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni (P)
- 1682. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung (P)
- 1685. Dobânzi aferente datoriilor fata de entitățile afiliate (P)
- 1686. Dobânzi aferente datoriilor fata de entitățile de care compania este legata prin interese de participare (P)
- 1687. Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate (P)
- Contul 169 “Prime privind rambursarea obligațiunilor” (A)

CLASA 2 “Conturi de imobilizări”

- GRUPA 20 “Imobilizări necorporale”
- Contul 201 “Cheltuieli de constituire” (A)
- Contul 203 “Cheltuieli de dezvoltare” (A)
- Contul 205 “Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare” (A)
- Contul 207 Fond comercial
- 2071 “Fond comercial pozitiv”(A)
- 2075 “Fond comercial negativ” (P)
- Contul 208 “Alte imobilizări necorporale” (A)
- GRUPA 21 “Imobilizări corporale”
- Contul 211 “Terenuri și amenajări de terenuri” (A)
- 2111. Terenuri
- 2112. Amenajări de terenuri
- Contul 212 “Construcții” (A)
- Contul 213 “Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații”
- 2131. Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru) (A)
- 2132. Aparat și instalații de măsurare, control și reglare (A)

2133. Mijloace de transport (A)
2134. Animale și plantații (A)
Contul 214 “Mobilier, aparatura birotica, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale” (A)
GRUPA 22 “Imobilizări corporale in curs de aprovizionare”
Contul 223 “Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații in curs de aprovizionare” (A)
Contul 224 “Mobilier, aparatura birotica, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale in curs de aprovizionare” (A)
GRUPA 23 “Imobilizări în curs și avansuri pentru imobilizări”
Contul 231 “Imobilizări corporale in curs de execuție”(A)
Contul 232 “Avansuri acordate pentru imobilizări corporale” (A)
Contul 233 “Imobilizări necorporale in curs de execuție” (A)
Contul 234 “Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale” (A)
GRUPA 26 “Imobilizări financiare”
Contul 261 “Acțiuni deținute la entitățile afiliate” (A)
Contul 263 “Interese de participare” (A)
Contul 264 “Titluri puse in echivalenta”(A)
Contul 265 “Alte titluri imobilizate” (A)
Contul 267 “Creanțe imobilizate”2671. Sume datorate de entitățile afiliate (A)
2672. Dobânda aferenta sumelor datorate de entitățile afiliate (A)
2673. Creanțe legate de interesele de participare (A)
2674. Dobânda aferenta creanțelor legate de interesele de participare (A)
2675. Împrumuturi acordate pe termen lung (A)
2676. Dobânda aferenta împrumuturilor acordate pe termen lung (A)
2678. Alte creanțe imobilizate (A)
2679. Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate (A)
Contul 269 “Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”
2691. Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate (P)
2692. Vărsăminte de efectuat privind interesele de participare (P)
2693. Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare (P)
GRUPA 28 “Amortizări privind imobilizările”
Contul 280 “Amortizări privind imobilizările necorporale”
2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire (P)
2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare (P)
2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare (P)
2807. Amortizarea fondului comercial(P)
2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale (P)
Contul 281 “Amortizări privind imobilizările corporale”
2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri (P)
2812. Amortizarea construcțiilor (P)
2813. Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor (P)
2814. Amortizarea altor imobilizări corporale (P)
GRUPA 29 “Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor”
Contul 290 “Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale”
2903. Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare (P)
2905. Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare (P)
2907. Ajustări pentru deprecierea fondului comercial (P)
2908. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale (P)

Contul 291 “Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale”

2911. Ajustări pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor de terenuri (P)

2912. Ajustări pentru deprecierea construcțiilor (P)

2913. Ajustări pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor (P)

2914. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale (P)

Contul 293 “Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție”

2931. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție (P)

2933. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuție (P)

Contul 296 “Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare”

2961. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate (P)

2962. Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare (P)

2963. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate (P)

2964. Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor datorate de entitățile afiliate (P)

2965. Ajustări pentru pierderea de valoare a creanțelor legate de interesele de participare (P)

2966. Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung (P)

2968. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanțe imobilizate (P)

CLASA 3 “Conturi de stocuri și producție în curs de execuție”

GRUPA 30 “Stocuri de materii și materiale”

Contul 301 “Materii prime” (A)

Contul 302 “Materiale consumabile”

3021. Materiale auxiliare (A)

3022. Combustibili (A)

3023. Materiale pentru ambalat (A)

3024. Piese de schimb (A)

3025. Semințe și materiale de plantat (A)

3026. Furaje (A)

3028. Alte materiale consumabile (A)

Contul 303 “Materiale de natura obiectelor de inventar” (A)

Contul 308 “Diferențe de preț la materii prime și materiale” (A/P)

GRUPA 32 “Stocuri în curs de aprovizionare”

Contul 321 “Materii prime în curs de aprovizionare” (A)

Contul 322 “Materiale consumabile în curs de aprovizionare” (A)

Contul 323 “Materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare” (A)

Contul 326 “Animale în curs de aprovizionare” (A)

Contul 327 “Mărfuri în curs de aprovizionare” (A)

Contul 328 “Ambalaje în curs de aprovizionare” (A)

GRUPA 33 “Producție în curs de execuție”

Contul 331 “Produse în curs de execuție” (A)

Contul 332 ” Servicii în curs de execuție” (A)

GRUPA 34 “Produse”

Contul 341 “Semifabricate” (A)

Contul 345 “Produse finite” (A)

Contul 346 “Produse reziduale” (A)

Contul 348 “Diferențe de preț la produse” (A/P)

GRUPA 35 “Stocuri aflate la terți”

Contul 351 “Materii și materiale aflate la terți” (A)

Contul 354 “Produse aflate la terți” (A)

Contul 356 Animale aflate la terți (A)

Contul 357 Mărfuri aflate la terți (A)

Contul 358 Ambalaje aflate la terți (A)
GRUPA 36 “Animale”
Contul 361 “Animale și păsări” (A)
Contul 368 “Diferențe de preț la animale și păsări” (A/P)
GRUPA 37 “Mărfuri”
Contul 371 “Mărfuri” (A)
Contul 378 “Diferențe de preț la mărfuri” (A/P)
GRUPA 38 “Ambalaje”
Contul 381 “Ambalaje” (A)
Contul 388 “Diferențe de preț la ambalaje” (A/P)
GRUPA 39 “Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție”
Contul 391 “Ajustări pentru deprecierea materiilor prime” (P)
Contul 392 “Ajustări pentru deprecierea materialelor”
3921. Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile (P)
3922. Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar (P)
Contul 393 “Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție” (P)
Contul 394 “Ajustări pentru deprecierea produselor”
3941. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor (P)
3945. Ajustări pentru deprecierea produselor finite (P)
3946. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale (P)
Contul 395 “Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți”
3951. Ajustări pentru deprecierea materiilor și materialelor aflate la terți (P)
3952. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți (P)
3953. Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terți (P)
3954. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți (P)
3956. Ajustări pentru deprecierea animalelor aflate la terți (P)
3957. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți (P)
3958. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți (P)
Contul 396 “Ajustări pentru deprecierea animalelor” (P)
Contul 397 “Ajustări pentru deprecierea mărfurilor” (P)
Contul 398 “Ajustări pentru deprecierea ambalajelor” (P)

CLASA 4 “Conturi de terți”

GRUPA 40 “Furnizori și conturi asimilate”
Contul 401 “Furnizori” (P)
Contul 403 “Efecte de plătit” (P)
Contul 404 “Furnizori de imobilizări” (P)
Contul 405 “Efecte de plătit pentru imobilizări” (P)
Contul 408 “Furnizori – facturi nesosite” (P)
Contul 409 “Furnizori – debitori”
4091. Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor (A)
4092. Furnizori – debitori pentru prestări de servicii (A)
GRUPA 41 “Clienți și conturi asimilate”
Contul 411 “Clienți”
4111. Clienți (A)
4118. Clienți incerți sau în litigiu (A)
Contul 413 “Efecte de primit de la clienți” (A)
Contul 418 “Clienți – facturi de întocmit” (A)
Contul 419 “Clienți – creditori” (P)
GRUPA 42 “Personal și conturi asimilate”
Contul 421 “Personal – salarii datorate” (P)

- Contul 423 “Personal – ajutoare materiale datorate” (P)
Contul 424 “Prime reprezentând participarea personalului la profit” (P)
Contul 425 “Avansuri acordate personalului” (A)
Contul 426 “Drepturi de personal neridicate” (P)
Contul 427 “Rețineri din salarii datorate terților” (P)
Contul 428 “Alte datorii și creanțe în legătura cu personalul”
4281. Alte datorii în legătura cu personalul (P)
4282. Alte creanțe în legătura cu personalul (A)
GRUPA 43 “Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate”
Contul 431 “Asigurări sociale”
4311. Contribuția unității la asigurările sociale (P)
4312. Contribuția personalului la asigurările sociale (P)
4313. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate (P)
4314. Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate (P)
Contul 437 “Ajutor de șomaj”
4371. Contribuția unității la fondul de șomaj (P)
4372. Contribuția personalului la fondul de șomaj (P)
Contul 438 “Alte datorii și creanțe sociale”
4381. Alte datorii sociale (P)
4382. Alte creanțe sociale (A)
GRUPA 44 “Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate”
Contul 441 “Impozitul pe profit/venit”
4411. Impozitul pe profit (P)
4418. Impozitul pe venit (P)
Contul 442 “Taxa pe valoarea adăugată”
4423. Taxa pe valoarea adăugată de plată (P)
4424. Taxa pe valoarea adăugată de recuperat (A)
4426. Taxa pe valoarea adăugată deductibilă (A)
4427. Taxa pe valoarea adăugată colectată (P)
4428. Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă (A/P)
Contul 444 “Impozitul pe venituri de natura salariilor” (P)
Contul 445 “Subvenții”
4451. Subvenții guvernamentale (A)
4452. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții (A)
4458. Alte sume primite cu caracter de subvenții (A)
Contul 446 “Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” (P)
Contul 447 “Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate” (P)
Contul 448 “Alte datorii și creanțe cu bugetul statului”
4481. Alte datorii fata de bugetul statului (P)
4482. Alte creanțe privind bugetul statului (A)
GRUPA 45 “Grup și acționari/asociați”
Contul 451 “Decontări între entitățile afiliate”
4511. Decontări între entitățile afiliate (A/P)
4518. Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate (A/P)
Contul 453 “Decontări privind interesele de participare”
4531. Decontări privind interesele de participare (A/P)
4538. Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare (A/P)
Contul 455 “Sume datorate acționarilor/asociaților”
4551. Acționari/asociați – conturi curente (P)
4558. Acționari/asociați – dobânzi la conturi curente (P)
Contul 456 “Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul” (A/P)

Contul 457 “Dividende de plata” (P)
Contul 458 “Decontări din operații în participație”
4581. Decontări din operații în participație – pasiv (P)
4582. Decontări din operații în participație – activ (A)
GRUPA 46 “Debitori și creditori diverși”
Contul 461 “Debitori diverși” (A)
Contul 462 “Creditori diverși” (P)
GRUPA 47 “Conturi de subvenții, regularizare și asimilate”
Contul 471 “Cheltuieli înregistrate în avans” (A)
Contul 472 “Venituri înregistrate în avans” (P)
Contul 473 “Decontări din operații în curs de clarificare” (A/P)
Contul 475 “Subvenții pentru investiții”
4751. Subvenții guvernamentale pentru investiții (P)
4752. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții (P)
4753. Donații pentru investiții (P)
4754. Plusuri de inventar de natura imobilizărilor (P)
4758. Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții (P)
GRUPA 48 “Decontări în cadrul unității”
Contul 481 “Decontări între unitate și subunități” (A/P)
Contul 482 “Decontări între subunități” (A/P)
GRUPA 49 “Ajustări pentru deprecierea creanțelor”
Contul 491 “Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți” (P)
Contul 495 “Ajustări pentru deprecierea creanțelor – decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații” (P)
Contul 496 “Ajustări pentru deprecierea creanțelor – debitori diverși” (P)

CLASA 5 “Conturi de trezorerie”

GRUPA 50 “Investiții pe termen scurt”
Contul 501 “Acțiuni deținute la entitățile afiliate” (A)
Contul 505 “Obligațiuni emise și răscumpărate” (A)
Contul 506 “Obligațiuni” (A)
Contul 508 “Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate”
5081. Alte titluri de plasament (A)
5088. Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament (A)
Contul 509 “Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt”
5091. Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate (P)
5092. Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt (P)
GRUPA 51 “Conturi la bănci”
Contul 511 “Valori de încasat”
5112. Cecuri de încasat (A)
5113. Efecte de încasat (A)
5114. Efecte remise spre scontare (A)
Contul 512 “Conturi curente la bănci”
5121. Conturi la bănci în lei (A)
5124. Conturi la bănci în valuta (A)
5125. Sume în curs de decontare (A)
Contul 518 “Dobânzi”
5186. Dobânzi de plătit (P)
5187. Dobânzi de încasat (A)
Contul 519 “Credite bancare pe termen scurt”
5191. Credite bancare pe termen scurt (P)

- 5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenta (P)
- 5193. Credite externe guvernamentale (P)
- 5194. Credite externe garantate de stat (P)
- 5195. Credite externe garantate de bănci (P)
- 5196. Credite de la trezoreria statului (P)
- 5197. Credite interne garantate de stat (P)
- 5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt (P)
- GRUPA 53 "Casa"
- Contul 531 "Casa"
- 5311. Casa în lei (A)
- 5314. Casa în valuta (A)
- Contul 532 "Alte valori"
- 5321. Timbre fiscale si poștale (A)
- 5322. Bilete de tratament si odihna (A)
- 5323. Tichete și bilete de călătorie (A)
- 5328. Alte valori (A)
- GRUPA 54 "Acreditiv"
- Contul 541 "Acreditiv"
- 5411. Acreditiv în lei (A)
- 5412. Acreditiv în valuta (A)
- Contul 542 "Avansuri de trezorerie"(A)
- GRUPA 58 "Viramente interne"
- Contul 581 "Viramente interne" (A/P)
- GRUPA 59 "Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie"
- Contul 591 "Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate" (P)
- Contul 595 "Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate" (P)
- Contul 596 "Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor" (P)
- Contul 598 "Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate" (P)

CLASA 6 "Conturi de cheltuieli"

- GRUPA 60 "Cheltuieli privind stocurile"
- Contul 601 "Cheltuieli cu materiile prime"
- Contul 602 "Cheltuieli cu materialele consumabile"
- 6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare
- 6022. Cheltuieli privind combustibilii
- 6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
- 6024. Cheltuieli privind piesele de schimb
- 6025. Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat
- 6026. Cheltuieli privind furajele
- 6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile
- Contul 603 "Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"
- Contul 604 "Cheltuieli privind materialele nestocate"
- Contul 605 "Cheltuieli privind energia si apa"
- Contul 606 "Cheltuieli privind animalele si pasările"
- Contul 607 "Cheltuieli privind mărfurile"
- Contul 608 "Cheltuieli privind ambalajele"
- Contul 609 "Reduceri comerciale primite"
- GRUPA 61 "Cheltuieli cu serviciile executate de terți"
- Contul 611 "Cheltuieli cu întreținerea si reparațiile"
- Contul 612 "Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile"

- Contul 613 “Cheltuieli cu primele de asigurare”
- Contul 614 “Cheltuieli cu studiile și cercetările”
- GRUPA 62 “Cheltuieli cu alte servicii executate de terți”
- Contul 621 “Cheltuieli cu colaboratorii”
- Contul 622 “Cheltuieli privind comisioanele și onorariile”
- Contul 623 “Cheltuieli de protocol, reclama și publicitate”
- Contul 624 “Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal”
- Contul 625 “Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”
- Contul 626 “Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”
- Contul 627 “Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”
- Contul 628 “Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”
- GRUPA 63 “Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”
- Contul 635 “Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”
- GRUPA 64 “Cheltuieli cu personalul”
- Contul 641 “Cheltuieli cu salariile personalului”
- Contul 642 “Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților”
- Contul 643 “Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit”
- Contul 644 “Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii”
- Contul 645 “Cheltuieli privind asigurările și protecția socială”
- 6451. Contribuția unității la asigurările sociale
- 6452. Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj
- 6453. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
- 6456. Contribuția unității la schemele de pensii facultative
- 6457. Contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate
- 6458. Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială
- GRUPA 65 “Alte cheltuieli de exploatare”
- Contul 652 “Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător”
- Contul 654 “Pierderi din creanțe și debitori diverși”
- Contul 658 “Alte cheltuieli de exploatare”
- 6581. Despăgubiri, amenzi și penalități
- 6582. Donații acordate
- 6583. Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital
- 6588. Alte cheltuieli de exploatare
- GRUPA 66 “Cheltuieli financiare”
- Contul 663 “Pierderi din creanțe legate de participații”
- Contul 664 “Cheltuieli privind investițiile financiare cedate”
- 6641. Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
- 6642. Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate
- Contul 665 “Cheltuieli din diferențe de curs valutar”
- Contul 666 “Cheltuieli privind dobânzile”
- Contul 667 “Cheltuieli privind sconturile acordate”
- Contul 668 “Alte cheltuieli financiare”
- GRUPA 67 “Cheltuieli extraordinare”
- Contul 671 “Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare”
- GRUPA 68 “Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare”
- Contul 681 “Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere”
- 6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
- 6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
- 6813. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor

6814. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante
Contul 686 “Cheltuieli financiare privind amortizările și ajustările pentru pierdere de valoare”

6863. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare

6864. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante

6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiilor
GRUPA 69 “Cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite”

Contul 691 “Cheltuieli cu impozitul pe profit”

Contul 698 “Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus”

CLASA 7 “Conturi de venituri”

GRUPA 70 “Cifra de afaceri netă”

Contul 701 “Venituri din vânzarea produselor finite”

Contul 702 “Venituri din vânzarea semifabricatelor”

Contul 703 “Venituri din vânzarea produselor reziduale”

Contul 704 “Venituri din servicii prestate”

Contul 705 “Venituri din studii și cercetări”

Contul 706 “Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”

Contul 707 “Venituri din vânzarea mărfurilor”

Contul 708 “Venituri din activități diverse”

Contul 709 “Reduceri comerciale acordate”

GRUPA 71 “Venituri aferente costului producției în curs de execuție”

Contul 711 “Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”

Contul 712 “Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”

GRUPA 72 “Venituri din producția de imobilizări”

Contul 721 “Venituri din producția de imobilizări necorporale”

Contul 722 “Venituri din producția de imobilizări corporale”

GRUPA 74 “Venituri din subvenții de exploatare”

Contul 741 “Venituri din subvenții de exploatare”

7411. Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri

7412. Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale consumabile

7413. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli externe

7414. Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului

7415. Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări și protecție socială

7416. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare

7417. Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri

7418. Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată

GRUPA 75 “Alte venituri din exploatare”

Contul 754 “Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși”

Contul 758 “Alte venituri din exploatare”

7581. Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități

7582. Venituri din donații primite

7583. Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital

7584. Venituri din subvenții pentru investiții

7588. Alte venituri din exploatare

GRUPA 76 “Venituri financiare”

Contul 761 “Venituri din imobilizări financiare”

7611. Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate

7613. Venituri din interese de participare
Contul 762 “Venituri din investiții financiare pe termen scurt”
Contul 763 “Venituri din creanțe imobilizate”
Contul 764 “Venituri din investiții financiare cedate”
7641. Venituri din imobilizări financiare cedate
7642. Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate
Contul 765 “Venituri din diferențe de curs valutar”
Contul 766 “Venituri din dobânzi”
Contul 767 “Venituri din sconturi obținute”
Contul 768 “Alte venituri financiare”
Contul 771 “Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare”
Contul 781 “Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare”
7812. Venituri din provizioane
7813. Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor
7814. Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante
7815. Venituri din fondul comercial negativ
Contul 786 “Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare”
7863. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
7864. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante

CLASA 8 “Conturi speciale”

GRUPA 80 “Conturi în afara bilanțului”
Contul 801 “Angajamente acordate”
8011. Giruri și garanții acordate
8018. Alte angajamente acordate
Contul 802 “Angajamente primite”
8021. Giruri și garanții primite
8028. Alte angajamente primite
Contul 803 “Alte conturi în afara bilanțului”
8031. Imobilizări corporale luate cu chirie
8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033. Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034. Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare
8035. Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință
8036. Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate
8037. Efecte scontate neajunse la scadență
8038. Bunuri publice primite în administrare, concesiune și cu chirie
8039. Alte valori în afara bilanțului
Contul 804 “Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe”
Contul 8045 “Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe”
Contul 805 “Dobânzi aferente contractelor de leasing și altor contracte asimilate, neajunse la scadență”
Contul 8051 “Dobânzi de plătit”
Contul 8052 “Dobânzi de încasat”
Contul 806 “Certificate de emisii de gaze cu efect de seră”
Contul 807 “Active contingente”
Contul 808 “Datorii contingente”
GRUPA 89 “Bilanț”
Contul 891 – Bilanț de deschidere
Contul 892 – Bilanț de închidere

CLASA 9 "Conturi de gestiune"

GRUPA 90 DECONTARI INTERNE

- 901. Decontări interne privind cheltuielile
- 902. Decontări interne privind producția obținută
- 903. Decontări interne privind diferențele de preț

GRUPA 92 CONTURI DE CALCULATIE

- 921. Cheltuielile activității de baza
- 922. Cheltuielile activităților auxiliare
- 923. Cheltuieli indirecte de producție
- 924. Cheltuieli generale de administrație
- 925. Cheltuieli de desfacere

GRUPA 93 COSTUL PRODUCTIEI

- 931. Costul producției obținute
- 933. Costul producției în curs de execuție

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

- Baba, M.; Capotă A. - *Bazele contabilității – teorie aplicată conform reglementărilor*, Editura Infomarket, Brașov, 2006
- Bojian, O. - *Bazele contabilității*, Editura Economică, București, 2003
- Briciu, S. - *Contabilitate managerială. Aspecte teoretice și practice*, Editura Economică, București, 2006
- Călin, O.; Ristea, M. - *Bazele contabilității*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2004
- Caciuc, L.; Megan, O. - *Bazele contabilității*, Editura Mirton, Timișoara, 2009
- Caraiani, C.; - *Bazele contabilității*, Editura Universitară, București, 2008
- Dumitrana, M. (coord.) - *Teoria generală a contabilității*, Editura Mirton, Timișoara, 2000
- Epuran, M.; Băbăiță, V. - *Bazele contabilității*, Editura Economică, București, 2002
- Feleagă, N.; Malciu, L.; Bunea Ș. - *Contabilitate financiară. O abordare europeană și internațională*, ediția a II-a (2 volume), Editura Economică, București, 2007
- [Feleagă, N.](#) - *Contabilitate financiară. O abordare europeană și internațională*, ediția a II-a (2 volume), Editura Economică, București, 2007
- Horomnea, E. (coord.) - *Bazele contabilității*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2006
- Horomnea, E. - *Fundamentele științifice ale contabilității*, Editura Tipografia Moldova, Iași, 2008
- Mateș, D. - *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Mirton, Timișoara, 2003
- Matiș, D. (coord.) - *Bazele contabilității de la practică la teorie*, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005
- Moroșan, I. - *Contabilitate financiară și de gestiune. Studii de caz și sinteze de reglementări*, Editura C.E.C.C.A.R., București, 2010
- Needles, B.E. Jr. - *Principiile de bază ale contabilității*, Editura Arc, 2000
- Anderson, H.R. - *Bazele contabilității*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 2002
- Caldwell, J.C. - *Bazele contabilității*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 2002
- Oprean, I. (coord.) - *Contabilitatea financiară românească conformă cu directivele europene*, Deva, 2008
- Pântea, P. I. Bodea Ghe. - *Bazele contabilității*, Editura Mirton, Timișoara, 2004
- Pereș, I. - *Bazele contabilității. Concepte și aplicații practice*, Editura Mirton, Timișoara, 2009
- Mateș, D. - *Contabilitatea financiară românească armonizată cu Directivele Contabile Europene și Standardele Internaționale de Contabilitate*, Editura Intelcredo, Deva, 2002
- Pereș, I. (coord.) - *Contabilitate financiară (ediția a III-a, actualizată conform directivelor europene aprobate prin O.M.F.P. nr. 3055 din 29 oct. 2009)*, Editura Casa Cărții, 2010
- Pop, A. - *Bazele contabilității agenților economici din România*, Editura Intelcredo, Deva, 2001
- [Pop, A.](#) - *Bazele contabilității (ediția a III-a, actualizată conform directivelor europene aprobate prin O.M.F.P. nr. 3055 din 29 oct. 2009)*, Editura Casa Cărții, 2010
- Matiș, D. - *Bazele contabilității agenților economici din România*, Editura Intelcredo, Deva, 2001
- Popa, E.I. - *Bazele contabilității: studii de caz, teste grilă*, Editura Pro Universitaria, București, 2006
- Răduți, A. - *Bazele contabilității*, Editura Universitară, București, 2006
- Moise, N. - *Bazele contabilității*, Editura Universitară, București, 2006
- Ristea, M. - *Contabilitatea națională a României*, Editura Sedcom Libris,
- Tabără, N. - *Contabilitatea națională a României*, Editura Sedcom Libris,

- Iași, 2005
- Teaciuc, M.
(coord.)
Trifan, A.
- *Bazele contabilității*, Editura Eurostampa, Timișoara, 2000
- *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*, Editura Infomarket, Brașov, 2007
- Trifan, A. Boian, N.
- *Contabilitate financiară și managerială*, Editura Infomarket, Brașov, 2008
- xxx
- Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.1066/17.11.2004, cu modificările și completările ulterioare
- xxx
- Legea contabilității nr. 82/1991, **actualizată la 2 iunie 2011** cu prevederile [O.U.G. nr. 37/2011](#)
- xxx
- Standardele Internaționale de Raportare Financiară, Ediția 2009, emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB), Editura C.E.C.C.A.R.
- xxx
- Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 870 bis/23.12.2008
- xxx
- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 766 bis/10.11.2009