

VALERIU BRABETE

CRISTIAN DRĂGAN

CONTABILITATE

- curs pentru învățământul superior tehnic frecvență redusă -

**CRAIOVA
2007**

Capitolul 1

OBIECTUL ȘI METODA CONTABILITĂȚII

1.1. OBIECTUL DE STUDIU AL CONTABILITĂȚII

În ceea ce privește definirea obiectului de studiu al contabilității se impune a fi subliniată concepția, care în prezent întrunește aproape integral sufragiile cercetătorilor în domeniu, potrivit căreia patrimoniul sau, altfel spus, problematica gestiunii valorilor economice și a mișcării acestora în cadrul său, delimitate (separate) pe persoane fizice sau juridice, după caz, și privite atât sub aspect economic, cât și juridic, constituie esența problemei în cauză.

De altfel, **contabilitatea nu poate fi concepută în afara unui patrimoniu**. Însăși existența ei a fost determinată de necesitatea cunoașterii mărimii și structurii patrimoniului, a modului cum este gestionat și a evoluției sale.

În vederea definirii obiectului de studiu al contabilității, așa cum reiese și din cele prezentate anterior, patrimoniul este privit ca structură economică și juridică de apropiere și gestiune a valorilor materiale și bănești.

De altfel, într-o concepție generală, se poate discuta despre un patrimoniu numai atunci când există atât un subiect, cât și un obiect de drepturi și obligații, respectiv o persoană fizică sau juridică, precum și bunuri economice care îi aparțin.

La rândul său, **patrimoniul în sens contabil este definit prin totalitatea drepturilor și obligațiilor cu valoare economică ce aparțin unei persoane fizice sau juridice, precum și bunurile care îi aparțin acesteia, în calitate de obiecte de drepturi și obligații**.

În contextul celor prezentate anterior, se poate reține că **patrimoniul** în structuralitatea sa **se delimitează**, pe de o parte, **din punct de vedere economic**, sub forma activelor corporale și a celor circulante deținute de o persoană fizică sau juridică și investite (utilizate) pentru desfășurarea unor activități economico-financiare, iar pe de altă parte, **sub aspect juridic**, în sensul drepturilor și obligațiilor ce se creează prin folosirea activelor investite.

În consecință, se poate menționa că **patrimoniul are concomitent o structură economică și o altă structură juridică**, exprimând bunurile economice acumulate de o persoană fizică sau juridică (averea, utilizarea resurselor) și respectiv drepturile și obligațiile subiectului de drept (capitalul ca relație de proprietate, proveniența resurselor).

Se impune, totodată, precizarea că sub aspectul obiectului de studiu al contabilității nu orice patrimoniu face parte din sfera sa de acțiune. În acest scop, este necesar ca valorile economice investite și deci utilizate să aibă ca destinație fie obținerea de bunuri și servicii pentru comercializare, fie satisfacerea unor nevoi administrative ori social-culturale ale societății.

În contabilitate, corespunzător structurilor economice și juridice ale patrimoniului, se operează cu noțiunile de **activ** și respectiv de **pasiv**.

Sub aspect economic, patrimoniul delimitează resursele oricărei entități economice atât în funcție de **proveniența valorilor materiale**, cât și în raport cu **utilizarea lor**, deci a acelorași valori economice.

Privit prin prisma concepției juridice, patrimoniul privește, pe de o parte, **drepturile și obligațiile cu valoare economică**, iar pe de altă parte, aceleași **bunuri economice ca obiecte de drepturi de proprietate**.

Avându-se în vedere ambele concepții, economică și juridică, se reține că **proveniența resurselor, respectiv drepturile și obligațiile cu valoare economică, constituie pasivul, iar utilizarea resurselor, respectiv bunurile economice ca drepturi de proprietate, reprezintă activul.**

În acest context este evident faptul că patrimoniul ca obiect de studiu al contabilității este tratat atât sub aspect economic, cât și juridic, deci prin prisma unei concepții economico-juridice.

În cadrul acestei concepții, contabilitatea studiază patrimoniul unei entități atât sub aspectul existenței acestuia la un moment dat, cât și în ceea ce privește mișcările și transformările permanente ale elementelor sale componente, denumite elemente patrimoniale, inclusiv rezultatele financiare ce se obțin.

În ceea ce privește obiectul contabilității, se reține, de asemenea, că în sfera sa de acțiune se includ operațiile amintite anterior, însă condiționat de exprimarea lor monetară și aceasta datorită faptului că informațiile contabile trebuie să asigure cunoașterea oricărui detaliu cu privire la desfășurarea activităților și, totodată, să permită obținerea unei imagini de ansamblu la nivelul întreprinderii. Etalonul bănesc permite caracterizarea tuturor operațiilor economico-financiare efectuate atât din punct de vedere cantitativ, cât și sub aspect calitativ.

În funcție de elementele prezentate anterior, **conținutul obiectului contabilității îl constituie evidența, calculul, analiza și controlul existenței, mișcării și transformării elementelor componente ale patrimoniului în cadrul activităților desfășurate, sub forma provenienței și utilizării resurselor, precum și a drepturilor și obligațiilor cu valoare economică și a bunurilor economice aferente ca drepturi de proprietate, exprimate valoric și uneori cantitativ, cu scopul cunoașterii situației financiare, a modificărilor acesteia și a rezultatelor obținute.**

1.2. METODA CONTABILITĂȚII

Fiecare disciplină științifică, inclusiv contabilitatea, își poate realiza obiectul său de studiu numai cu ajutorul unei metode proprii de cercetare.

Metoda specifică disciplinei de contabilitate este astfel elaborată încât corespunde conținutului obiectului său de studiu sau, altfel spus, asigură premisele necesare pentru realizarea tuturor dezideratelor sale, iar teoria pe care se bazează pune în evidență trăsăturile caracteristice și principiile care privesc modul cum trebuie studiat obiectul.

În mod firesc, metoda de cercetare a contabilității se individualizează prin trăsăturile sale specifice, care, la rândul lor, sunt determinate de particularitățile obiectului său de studiu.

Metoda contabilității poate fi definită ca un ansamblu de principii normative și procedee care se corelează și condiționează în scopul reflectării și controlului tuturor elementelor patrimoniale care se încadrează în sfera de cuprindere a obiectului său de studiu. Altfel spus, metoda contabilității exprimă modalitățile sau căile prin care aceasta realizează evidența, calculul, analiza și controlul stării patrimoniului și mișcărilor sau transformărilor permanente ce se produc în cadrul acestuia.

În scopul utilizării cu rigurozitate a metodei contabilității în ansamblul său și îndeosebi a procedeele sale tehnice, este justificat să se aibă în vedere, pe de o parte, diversitatea și specificitatea componentelor patrimoniului, inclusiv interdependența și legăturile reciproce dintre ele, iar pe de altă parte, **trăsăturile caracteristice ale**

metodei¹ de cercetare analizate, care, la rândul lor, sunt sugerate prin însuși conținutul obiectului de studiu al contabilității.

Astfel, **trăsătura caracteristică de bază sau fundamentală a metodei contabilității o constituie dubla reprezentare sau reflectarea sub dublu aspect a existenței și mișcării patrimoniului** fiecărei entități economice și sociale.

De altfel, conținutul metodei contabilității este determinat de **necesitatea reflectării fiecărui patrimoniu sub dublu aspect** sau dublă reprezentare, pe de o parte, **al utilizării bunurilor din componența sa și, deci, a destinației economice propriu-zise a acestora**, iar pe de altă parte al raporturilor de proprietate care generează obținerea bunurilor economice ca obiecte de drepturi și obligații sau, altfel spus, **al provenienței acestor bunuri ori al surselor de finanțare a lor**.

Trăsătura analizată constituie baza menținerii permanente a egalității valorice (echilibrului) între bunurile economice existente în patrimoniu (terenuri, construcții, materii prime, materiale consumabile, produse finite, mărfuri, disponibilități bănești ș.a.) și sursele lor de finanțare sau de proveniență (capital social, rezerve, profit, credite bancare, furnizori, creditorii etc.).

Această egalitate se poate prezenta în mod sintetizat prin ecuația: **bunuri economice = drepturi + obligații**, care este denumită **“ecuația dublei reprezentări”**.

Potrivit dublei reprezentări, relațiile dintre structurile patrimoniale la un moment dat, precum și mișcările de valori economice intervenite în masa patrimoniului sunt analizate și evidențiate ca un raport de echivalență (raport de schimb, ecuație valorică) între doi termeni și anume: destinația sau alocarea (investirea) valorilor și proveniența sau finanțarea acelorași valori economice.

Semnificația celor doi termeni amintiți se diferențiază în funcție de obiectul dublei reprezentări. Astfel, în cazul în care acest obiect îl constituie patrimoniul, privit în mod global și în structuralitatea sa, termenii sunt cei cu denumirile de **activ** și de **pasiv**, iar egalitatea dintre ei se poate prezenta, în mod sugestiv, astfel:

$$\begin{array}{ccc} \textbf{ACTIV} & = & \textbf{PASIV} \\ \boxed{\text{Destinația, alocarea}} & & \boxed{\text{Proveniența, finanțarea}} \\ \text{elementelor patrimoniale} & & \text{elementelor patrimoniale} \end{array}$$

Cea de a doua trăsătură importantă și, de asemenea, specifică numai contabilității o constituie **dubla înregistrare a operațiilor economice și financiare**, care asigură menținerea echilibrului valoric permanent al tuturor mișcărilor și transformărilor ce se produc în mod continuu în cadrul elementelor patrimoniale ale entității economice.

Această trăsătură **este generată de dubla reprezentare a elementelor patrimoniale, potrivit căreia acestea sunt reflectate în permanență sub dublu aspect, al destinației economice (alocării) și al provenienței (finanțării)**.

Raportul de echivalență în baza căruia sunt reflectate și analizate structurile celor doi termeni amintiți este asigurat cu ajutorul dublei înregistrări.

În situația când obiectul dublei reprezentări îl constituie activitățile interne transformatoare, raportul de echivalență se stabilește între cheltuieli și venituri, iar ecuația de egalitate este de forma:

$$\begin{array}{ccc} \textbf{CHELTUIELI + REZULTATE} & = & \textbf{VENITURI} \\ \boxed{\text{Destinația, alocarea}} & & \boxed{\text{Proveniența, finanțarea}} \\ \text{resurselor} & & \text{resurselor} \end{array}$$

¹ Staicu C., Bazele contabilității moderne, vol.I, Editura Scrisul Românesc, Craiova, 2004, pag.27.

Atunci când obiectul dublei reprezentări se referă la mișcări individuale de valori economice, raportul de echilibru devine:

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{DEBIT} \\ \hline \text{Destinația, alocarea} \\ \text{valorii economice} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{CREDIT} \\ \hline \text{Proveniența, finanțarea} \\ \text{valorii economice} \\ \hline \end{array}$$

În contextul celor prezentate anterior, se reține că metodei contabilității îi sunt caracteristice și **alte trăsături, de mai mică importanță sau secundare**, în comparație cu cele deja analizate, dar indispensabile pentru satisfacerea cerințelor obiectului de studiu al contabilității, trăsături ce se referă la:

- **exprimarea valorică a patrimoniului și operațiilor înregistrate;**
- **realitatea operațiilor înregistrate bazată pe documente justificative.**

Exprimarea în etalon monetar a tuturor activităților și operațiilor economice și financiare din cadrul patrimoniului **crează posibilitatea pentru cunoașterea în detaliu a acestora și, totodată, pentru gruparea și centralizarea datelor și generalizarea acestora la nivelul entității economice sau sociale, precum și la nivel macroeconomic.** Astfel, potrivit cerințelor obiectului său de studiu, cresc volumul și calitatea informațiilor furnizate de contabilitate.

Pe de altă parte, **operațiile economice și financiare**, exprimate valoric, **se înregistrează în contabilitate numai în măsura în care sunt înscrise în documente justificative prin care se confirmă realitatea sau certitudinea efectuării lor.** Pentru fiecare operație economică sau financiară se întocmește un document, un act scris, care face dovada îndeplinirii operației respective și care asigură informația de intrare (înregistrare) în cadrul contabilității ca sistem informațional. Această trăsătură caracteristică îi conferă contabilității calitatea de forță probantă în cadrul raporturilor de drepturi și obligații cu alte entități economice sau sociale ori cu persoanele fizice.

Înregistrările contabile efectuate pe bază de documente probează drepturi și obligații privind modificările intervenite în volumul și structura patrimoniului și contribuie, totodată, la asigurarea integrității acestuia.

Metoda contabilității are ca bază teoretică, printre altele, anumite procedee de cercetare, care constituie modalitățile concrete de efectuare a lucrărilor ce intră în sfera de acțiune a obiectului de studiu al acesteia.

Procedeele de lucru utilizate în cadrul metodei contabilității se corelează între ele, se influențează reciproc, **constituie un tot unitar și sunt delimitate în 3 categorii**, așa cum se prezintă în continuare.

- **Procedee comune tuturor științelor**, dintre care se amintesc: observația, raționamentul, comparația, clasificarea, analiza și sinteza.
- **Procedee comune și altor discipline economice**, unde se încadrează: documentele, evaluarea, calculația și inventarierea.
- **Procedee specifice metodei contabilității**, care se referă la: bilanț, cont și balanța de verificare.

În ceea ce privește **metoda contabilității**, se poate reține concluzia că aceasta **reprezintă un ansamblu de procedee tehnice care, utilizate pe baza unor principii contabile, asigură evidența, calculul, sintetizarea și controlul patrimoniului și a situației financiare, a modificărilor acesteia și a rezultatelor obținute prin gestiunea elementelor sale componente.**

Capitolul 2

REPREZENTAREA CONTABILĂ A PATRIMONIULUI ȘI A REZULTATELOR FINANCIARE

2.1. ASPECTE SEMNIFICATIVE PRIVIND NOȚIUNEA ȘI STRUCTURA BILANȚULUI CONTABIL

Bilanțul oricărei întreprinderi, indiferent de categoria în care se încadrează, constituie o componentă semnificativă a situațiilor financiare anuale care permite reliefarea fidelă a poziției sale financiare.

Totodată, se are în vedere că bilanțul reprezintă procedeul specific al metodei contabilității prin intermediul căruia se oglindește principiul dublei reprezentări a patrimoniului, după formula:

$$\begin{array}{|c|c|c|} \hline \text{ALOCĂRI} & = & \text{PROVENIENȚĂ} \\ \hline \end{array}$$

sau

$$\begin{array}{|c|c|c|} \hline \text{ACTIV} & = & \text{PASIV} \\ \hline \end{array}$$

De altfel, aceste aspecte sunt reliefate prin **definiția bilanțului, potrivit căreia acesta reprezintă un document contabil de sinteză care oglindește, la un moment dat, situația patrimoniului sub aspectul componenței și surselor de finanțare, poziția financiară și modificările acesteia, precum și rezultatul obținut.**

Cele două modalități de reflectare a patrimoniului, sub aspectul componenței, destinației sau alocării și al surselor de finanțare, originii sau provenienței constituie, în această ordine, cele două componente ale bilanțului contabil denumite **ACTIV** și, respectiv, **PASIV**.

Denumirea de **ACTIV** are ca explicație faptul că bunurile economice privite sub aspectul componenței sau destinației se află într-o continuă mișcare și transformare sau, altfel spus, participă în mod efectiv la realizarea obiectului activității întreprinderii.

Pe de altă parte, noțiunea de **PASIV** este explicată prin caracteristica surselor de finanțare a bunurilor economice potrivit căreia acestea își schimbă volumul și structura ca urmare a mișcării și transformării valorilor economice din activ, având astfel caracter static comparativ cu acestea.

La rândul său, rezultatul obținut se prezintă, după caz, sub formă de profit sau pierdere și constituie un element de pasiv care majorează și, respectiv, diminuează capitalurile proprii.

În cadrul fiecăreia dintre cele două componente sau diviziuni amintite sunt delimitate subdiviziuni care permit reflectarea valorilor economice în mod sistematizat și ordonat pe grupe și subgrupe, în funcție de anumite criterii, sub formă de **posturi bilanțiere de activ și respectiv de pasiv**.

Aceste două structuri asigură reprezentarea situației patrimoniului prin intermediul unui bilanț care poate avea fie **formă bilaterală sau de cont, fie formă listă**, ambele statuate prin Directiva a IV-a a C.E.E.

Denumirea de **bilanț cont** sau, altfel spus, de balanță (cântar) cu două talere aflate într-un echilibru permanent, este generată de originea denumirii sale, latinescul bilanx, și are stabilit că în partea stângă a lui se înscrie activul, iar în partea dreaptă pasivul.

În continuare se prezintă un model general simplificat al bilanțului cont.

Bilanț contabil
încheiat la data _____

ACTIV	Existent la:		PASIV	Existent la:	
	început de an	sfârșit de an		început de an	sfârșit de an
I. ACTIVE IMOBILIZATE II. ACTIVE CIRCULANTE III. ACTIVE DE REGULARIZARE ȘI ASIMILATE			I. CAPITALURI PROPRII II. PROVIZIOANE III. DATORII IV. PASIVE DE REGULARIZARE ȘI ASIMILATE		
TOTAL ACTIV			TOTAL PASIV		

Această formă a bilanțului contabil reliefează în mod sugestiv următoarea egalitate:

ACTIV	=	PASIV
-------	---	-------

sau

ACTIV	=	CAPITAL PROPRIU + DATORII
-------	---	---------------------------

Întreprinderile din țara noastră au utilizat forma de bilanț cont până în anul 2000 inclusiv, însă, în prezent s-a adoptat forma de **bilanț listă**, cu o structură adecvată determinării unor indicatori economico-financiar ce interesează gestiunea întreprinderii și creării premiselor necesare pentru efectuarea analizei de tip solvabilitate – lichiditate.

Bilanțul în format listă se întemeiază pe următoarea ecuație generală de echilibru:

ACTIV - DATORII	=	CAPITAL PROPRIU
-----------------	---	-----------------

Modelul general simplificat al bilanțului listă se prezintă în continuare.

Bilanț contabil

încheiat la data de _____

- 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
- E. Active circulante nete/Datorii curente nete
- F. Total active minus datorii curente
- G. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an
- H. Provizioane
- I. Venituri în avans
- J. Capital și rezerve
 - I. Capital subscris
 - II. Prime de capital
 - III. Rezerve din reevaluare
 - IV. Rezerve
 - V. Profitul sau pierderea reportat(ă)
 - VI. Profitul sau pierderea exercițiului financiar

Remarcă: Deși actualele reglementări contabile impun bilanțul funcțional sub

formă de listă, în cadrul căruia conceptul de pasiv nu se mai regăsește în mod distinct, ci este exprimat indirect prin intermediul relației dintre capitalurile proprii și datorii, **din rațiuni didactice ce vizează o mai bună/facilă înțelegere a conceptelor privind dubla reprezentare și dubla înregistrare**, modalitatea de abordare a problematicii specifice prezentei lucrări se va axa pe concepția patrimonială bazată pe ecuația $ACTIV = PASIV$.

În acest context se menționează și faptul că bilanțul contabil, ca procedeu specific al metodei contabilității, nu trebuie confundat cu bilanțul ca situație de sinteză și raportare.²

2.2. PREZENTAREA CONȚINUTULUI STRUCTURILOR BILANȚIERE ALE PATRIMONIULUI

2.2.1. Activul bilanțier privind patrimoniul

Structura bilanțieră de activ oglindește componența, destinația sau alocarea bunurilor economice în ordinea crescătoare a lichidității, active immobilizate și apoi active circulante, așa cum s-a prezentat în paragraful anterior.

I. Activele immobilizate se caracterizează prin faptul că perioada de utilizare și cea de lichiditate depășește un an, precum și prin participarea la mai multe circuite economice.

În funcție de conținutul lor economic, activele immobilizate se delimitează în trei grupe semnificative și anume: immobilizări necorporale, immobilizări corporale și immobilizări financiare.

a. Immobilizările necorporale sunt denumite și immobilizări nemateriale sau fără substanță fizică, deoarece nu îmbracă fizic forma de bunuri materiale concrete. Ele se utilizează în producție, prestări de servicii sau administrație ori pentru închiriere și conțin: cheltuielile de constituire; cheltuielile de dezvoltare; concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturi și active similare, fondul comercial și alte immobilizări necorporale. Aceste categorii de bunuri nemateriale, precum și elementele concrete pe care le conțin reprezintă obiecte de evidență.

Cheltuielile de constituire se referă la cheltuielile privind înființarea sau dezvoltarea entităților patrimoniale, dintre care se amintesc: taxele de înscriere și înmatriculare, cheltuielile efectuate cu emiterea și vânzarea de acțiuni și obligațiuni, cheltuieli de prospectare a pieței și de publicitate efectuate la înființare, precum și alte cheltuieli de această natură. Se amortizează în maximum 5 ani.

Cheltuielile de dezvoltare se referă la aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe, în scopul realizării de produse sau servicii noi ori îmbunătățite substanțial, înaintea stabilirii producției de serie sau utilizării lor. Ele se concretizează în activități cum sunt: proiectarea, construcția și testarea producției intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor și modelelor; proiectarea de noi unelte și matrițe ș.a. Se amortizează în cel mult 5 ani.

Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturi și active similare cuprind cheltuielile prilejuite de preluarea bunurilor în concesiune, pentru achiziționarea brevetelor, licențelor, mărcilor de fabrică și de comerț și a altor drepturi de proprietate industriale și intelectuale similare, precum și pentru dobândirea unor bunuri cu caracter de proprietate și/sau folosință temporară. Ele se amortizează pe durata cât sunt utilizate în cadrul întreprinderii.

Fondul comercial este reprezentat de elemente necorporale care concură la menținerea sau dezvoltarea potențialului de activitate al unității (vadul, clientela

² Mihai M., *Principiile contabilității*, Editura Universitaria Craiova, 1999, pag. 40.

segmentul de piață, reputația). Acest element apare, de regulă, la consolidare și reprezintă diferența dintre costul de achiziție și valoarea la data tranzacției a părții din activele nete achiziționate de către o entitate.

Alte immobilizări necorporale cuprind, pe de o parte, programele informatice create de unitate sau achiziționate de la terți, pentru necesitățile proprii, iar pe de altă parte immobilizările necorporale care nu se încadrează în categoriile anterioare.

Immobilizările necorporale în curs de execuție reprezintă acele elemente care se încadrează în categoria immobilizărilor necorporale care sunt neterminat până la sfârșitul perioadei de gestiune, fiind evaluate la costul de producție sau de achiziție, după caz.

b. Immobilizările corporale sunt bunurile materiale destinate a fi utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an în producția de bunuri, prestarea serviciilor, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative. În plus, pentru a fi incluse în această categorie, bunurile trebuie să îndeplinească și condiția depășirii unei limite de valoare minimă, stabilită prin hotărâre a Guvernului, care în prezent este de 1.500 lei. În componența lor se regăsesc mai multe active, așa cum se prezintă în continuare.

Terenurile cuprind atât terenuri propriu-zise, cât și amenajări de terenuri, care sunt **neamortizabile și, respectiv, amortizabile**, iar ca obiect de evidență este considerat fiecare teren încadrat într-o grupă sau categorie, după cum urmează: terenuri agricole; terenuri silvice; terenuri fără construcții; terenuri cu zăcăminte; terenuri de construcții; alte terenuri.

Immobilizările corporale, mai puțin terenurile, sunt delimitate în **3 grupe** principale de active, care **sunt amortizabile**, și anume: **1. Construcții; 2. Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații**, unde sunt delimitate 4 subgrupe, astfel: a. Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru); b. Aparat și instalații de măsurare, control și reglare; c. Mijloace de transport; d. Animale și plantații și **3. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale**.

Immobilizările corporale în curs de execuție se referă la activele de această natură ca rezultat al proceselor investiționale, realizate în regie proprie sau în antrepriză, care nu sunt finalizate și recepționate până la sfârșitul perioadelor de gestiune.

c. Immobilizările financiare reprezintă o modalitate specifică de investire a resurselor financiare disponibile în patrimoniul altor societăți, pe o perioadă mai mare de un an. Plasamentele pe termen lung, cum mai sunt denumite în literatura de specialitate, se realizează fie în scopul obținerii unui profit mai mare decât în cazul utilizării acestor resurse în activitatea proprie, fie pentru satisfacerea unor interese de natură strategică ce privesc dezvoltarea viitoare a entității, cum sunt cele referitoare la obținerea controlului sau exercitarea unei influențe notabile asupra altei societăți, la câștigarea unui segment de piață, la înlăturarea unui potențial concurent ș.a. Sunt constituite din acțiuni deținute la entitățile afiliate, interese de participare, creanțe immobilizate ș.a.

Acțiunile deținute la entitățile afiliate sunt acțiuni sau alte titluri cu venit variabil deținute în capitalul altor societăți comerciale, pe o perioadă îndelungată, cu scopul exercitării unui control sau unei influențe notabile și, implicit, pentru realizarea unui profit.

Interesele de participare se referă la drepturile deținute în capitalul altor entități, în proporție de peste 20%, care, prin legăturile durabile pe care le facilitează, contribuie la activitatea persoanei juridice respective.

Creanțele immobilizate reprezintă un element patrimonial complex ce include, între altele, împrumuturile pe termen lung acordate terților, pe bază de contract, în scopul perceperii de dobânzi, precum și garanțiile și cauțiunile depuse la terți.

II. Activele circulante cuprind valorile economice de exploatare și de trezorerie ce se caracterizează prin durata de lichiditate sub un an și prin schimbarea formei materiale și utilității lor în cadrul fiecărui ciclu economic al patrimoniului.

În raport cu forma lor materială și modalitatea de utilizare în ciclul de exploatare, activele circulante se delimitează în patru grupe importante și anume: stocuri, creanțe, investiții pe termen scurt, precum și casa și conturi la bănci.

a. Stocurile au o structură complexă și cuprind următoarele categorii de elemente patrimoniale: mărfuri, materii prime, materiale consumabile, produse, animale și păsări, ambalaje și materiale de natura obiectivelor de inventar.

Mărfurile reprezintă bunurile pe care unitatea le cumpără în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii.

Materiile prime sunt acele active circulante materiale care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc, integral sau parțial, în produsul finit, fie în starea lor inițială, fie transformată.

Materialele consumabile reprezintă activele circulante materialele care participă sau ajută la procesul de fabricație sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit și cuprind: materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, semințe și materiale de plantat, furaje și alte materiale consumabile.

Materialele de natura obiectelor de inventar constituie, de asemenea, o categorie distinctă de elemente patrimoniale care prezintă anumite particularități, așa cum reiese din ceea ce se prezintă în continuare.

Aceste valori materiale reprezintă bunuri care nu îndeplinesc cumulativ condițiile legale privind valoarea și durata pentru a fi considerate immobilizări corporale, precum și bunurile asimilate acestora, cum sunt: echipamentul de protecție, echipamentul de lucru, îmbrăcămintea specială, mecanismele, dispozitivele, verificatoarele, SDV-urile, aparatele de măsură și control, matrițele folosite la obținerea anumitor produse și alte obiecte similare.

Produsele formează o categorie oarecum eterogenă, în cadrul căreia se delimitează:

- produsele finite propriu-zise, ce se referă la bunurile care au parcurs integral fazele procesului de fabricație și nu mai necesită prelucrări ulterioare în cadrul unității patrimoniale, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților;

- semifabricatele, care reprezintă acele produse al căror ciclu de fabricație a fost terminat într-o secție (fază de fabricație), transferându-se în procesul tehnologic al altei secții (faze de fabricație) sau se livrează terților;

- produsele reziduale, unde se au în vedere valori de natura rebuturilor, materialelor recuperabile sau deșeurilor rezultate din procesul de producție.

Animalele și păsările se referă la elementele patrimoniale ce cuprind animalele născute și pe cele tinere de orice fel (viței, porci, mânji și altele), crescute și folosite pentru reproducție, animalele la îngrășat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, precum și animale pentru blană.

Ambalajele sunt elemente de active circulante materiale ce cuprind atât ambalajele re folosibile achiziționate sau fabricate, necesare vânzării produselor și care în mod temporar pot fi păstrate de terți, cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contracte, cât și ambalajele ce privesc materialele de natura obiectelor de inventar utilizate numai în interiorul unității patrimoniale sau care circulă fără decontare,

precum și ambalajele și materialele pentru ambalat obținute în cadrul activității proprii în vederea vânzării către terți, fapt pentru care sunt considerate produse finite. Materialele de ambalat, care nu se pot gestiona ca ambalaje, se includ în categoria stocurilor denumite “Alte materiale consumabile”.

O componentă distinctă în cadrul stocurilor este **producția în curs de execuție**, care se referă la bunurile ce n-au trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic, precum și la produsele fără probe sau recepție tehnică efectuată sau care necesită completări. În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, lucrările și serviciile, precum și studiile în curs de elaborare sau neterminate.

b. Creanțele constituie drepturi ale întreprinderii față de terți, persoane fizice sau juridice, precum și față de angajații proprii, de la care trebuie să primească un echivalent valoric (o sumă de bani, o lucrare sau un serviciu) și provin, în principal, din operațiunile comerciale de vânzări efectuate cu decontare ulterioară (pe credit). Ele sunt reprezentate de: creanțe-clienți, efecte de primit, clienți incerti sau în litigiu, clienți-facturi de întocmit ș.a.

Totodată, se au în vedere creanțele salariale, sociale, fiscale, față de asociați, de unități din cadrul grupului, debitori etc., care, în aceeași ordine, provin din sume primite de angajați ca avansuri salariale și nejustificate, ca sume de încasat de natură socială, TVA de recuperat sau sume plătite în plus, creanțe ce privesc aportul la capital, sumele ce au fost avansate întreprinderilor din cadrul grupului, obligații nedecontate provenite din vânzarea imobilizărilor, pagube materiale ș.a.

Din ansamblul creanțelor menționate se prezintă în continuare cele pe care le considerăm relevante pentru activele circulante de această natură.

Decontările cu acționarii/asociații privind capitalul sunt creanțele generate de constituirea și creșterea capitalului social, precum și de diminuarea acestuia ca urmare a retragerilor de capital, în ambele situații exprimând creanța entității față de acționari sau asociați pentru aporturile subscrise și nepredate acesteia și, respectiv, pentru aporturile restituite.

Clienții reprezintă valoarea bunurilor livrate, lucrărilor executate și serviciilor prestate de entitate către terți, persoane fizice sau juridice.

Clienții incerti sau în litigiu includ livrările de bunuri, executările de lucrări și prestările de servicii a căror încasare nu s-a realizat la termenul stabilit, iar recuperarea acestora a devenit nesigură.

Furnizorii-debitori se referă la avansurile acordate furnizorilor în vederea cumpărării de bunuri de natura stocurilor, executării de lucrări și prestării de servicii ulterioare.

Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale/corporale se referă la avansurile plătite furnizorilor de imobilizări în vederea cumpărării sau execuției ulterioare de imobilizări necorporale sau corporale, după caz.

Avansurile acordate personalului sunt creanțe ale entității față de propriul personal pentru avansurile acordate în cursul lunii atât din drepturile salariale, cât și din ajutoarele materiale convenite acestuia.

TVA de recuperat exprimă creanța entității față de bugetul statului, stabilită ca diferență între TVA deductibilă mai mare și TVA colectată mai mică.

Alte creanțe în legătură cu personalul reflectă drepturi de încasat de către unitate de la proprii salariați reprezentând contravaloarea unor chirii, cota de 50% din valoarea echipamentului de lucru suportată de salariați, salarii sau ajutoare materiale plătite dar necuvenite ce trebuie recuperate, valoarea activelor constatate lipsă la inventariere și imputată salariaților etc.

Debitorii diverși semnifică creanțe ale entității față de terți provenite din vânzarea bunurilor de natura imobilizărilor, emisiunile de obligațiuni, pagube produse unității ș.a.

c. Investițiile pe termen scurt sunt hârtii de valoare care se pot transforma în disponibilități, dintre care se amintesc: acțiunile și obligațiunile și alte investiții și creanțe similare achiziționate în vederea revânzării pentru obținerea unui câștig de capital sau de venit pe termen scurt, de regulă, sub un an. Ele sunt denumite și investiții temporare sau plasamente curente și sunt constituite din **acțiuni emise de entitățile afiliate, obligațiunile proprii răscumpărate, obligațiunile aparținând terților și cumpărate** și alte investiții pe termen scurt.

Plasamentele amintite pot conferi un drept de proprietate, cum este cazul acțiunilor (cotate sau necotate), sau pot asigura un drept de creanță, ceea ce se realizează prin intermediul obligațiunilor (cotate sau necotate). Indiferent de categoria în care se încadrează, prin intermediul lor se urmărește, pe de o parte, utilizarea temporară a unei părți din disponibilitățile bănești de care dispune entitatea, iar pe de altă parte creșterea veniturilor acesteia prin obținerea dividendelor, dobânzilor și/sau prin realizarea unui plus de valoare cu prilejul revânzării.

d. Casa și conturile la bănci exprimă lichiditățile propriu-zise de care dispune entitatea, precum și alte valori asimilate acestora, datorită gradului înalt de lichiditate a acestora, concretizate în următoarele:

Conturi la bănci în lei/valută constituie disponibilitățile bănești în lei/valută deținute de entitate în conturile deschise la bănci.

Casa în lei/valută reprezintă numerarul în lei/valută deținut de entitate în casierie.

Alte valori sunt reprezentate de timbre fiscale și poștale, tichete de masă, bilete de tratament și odihnă, tichete și bilete de călătorie, bonuri valorice pentru carburanți și alte valori.

Acreditiv în lei/valută sunt disponibilități bănești rezervate de către plătitor, în conturi distincte, la dispoziția terților, în vederea efectuării plăților pe măsura livrării bunurilor, executării lucrărilor sau prestării serviciilor. Acreditivul este foarte utilizat în contractele comerciale internaționale, prin intermediul său exportatorul acoperindu-și riscul de neîncasare a facturilor, întrucât importatorul este obligat să deschidă un cont bancar la dispoziția exportatorului, din care banca efectuează plăți către acesta din urmă pe măsura primirii documentelor ce atestă livrările făcute importatorului, conform contactelor încheiate între cele două părți.

Totodată, trebuie menționat faptul că acreditivul funcționează și în relațiile dintre partenerii interni.

Avansuri de trezorerie reprezintă disponibilul acordat administratorilor sau unor angajați, de regulă în numerar, în scopul efectuării unor plăți sau unor achiziții pentru entitate sau pentru acoperirea cheltuielilor ocazionate de anumite deplasări în interes de serviciu. Avansurile de trezorerie trebuie justificate în maximum 24 de ore de la efectuarea operațiunilor pentru care au fost acordate, sumele rămase necheltuite restituindu-se la casierie. În situația depășirii termenului de decontare se calculează penalități, sumele nejustificate fiind reținute din salariul beneficiarilor de avansuri de trezorerie.

Cecuri de încasat semnifică cecurile primite de la clienți în vederea stingerii unor datorii ale acestora.

Cecul este un instrument de plată utilizat de titularii de conturi bancare care se prezintă sub forma unui formular special prin intermediul căruia se transmite băncii o instrucțiune scrisă de a plăti unui terț sau însuși emitentului valoarea pentru care este emis.

III. În structura activului bilanțier este creată o grupă distinctă (C) pentru **“Cheltuieli în avans”**, care include sumele ce se plătesc sau urmează a fi plătite cu anticipație (în exercițiul curent), dar care se referă la perioadele/exercițiile financiare următoare, când se vor suporta pe cheltuieli, pe bază de scadențar. În această grupă de cheltuieli se cuprind sumele reprezentând abonamente, chirii și alte cheltuieli efectuate anticipat, precum și valoarea dobânzilor aferente contractelor de leasing financiar, ș.a.

2.2.2. Pasivul bilanțier privind patrimoniul

Structura bilanțieră de pasiv asigură reflectarea surselor sau resurselor ori provenienței bunurilor economice, care, în funcție de creșterea exigibilității și ordonarea lor în bilanțul utilizat în prezent, se delimitează în datorii și capitaluri proprii sau, altfel spus, în finanțare străină și, respectiv, finanțare proprie.

I. Datoriile sau finanțarea străină a bunurilor economice se referă la sursele de finanțare asigurate de către terți, persoane fizice sau juridice. Prezentarea lor în cadrul pasivului bilanțier se realizează prin intermediul a două grupe, cu un conținut identic, delimitate însă în ceea ce privește exigibilitatea sau termenul de decontare a datoriilor pe care le conțin, și anume:

- grupa D sau a datoriilor care privesc sumele ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an, denumite și datorii curente;
- grupa G sau a datoriilor ce se referă la sumele ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an, cunoscute și sub denumirea de datorii necurente.

În cadrul fiecăreia dintre aceste grupe, datoriile sunt sistematizate în funcție de natura lor prin intermediul mai multor subgrupe din componența cărora se prezintă succint în continuare elementele patrimoniale de această natură.

Împrumuturile din emisiuni de obligațiuni constituie datorii ale entității față de cumpărătorii titlurilor de credit negociabile emise de aceasta, denumite obligațiuni. Pentru societate emisiunea de obligațiuni reprezintă un împrumut pe durate relativ lungi de timp, iar pentru cumpărătorii acestora o modalitate de plasare a resurselor bănești disponibile.

Creditele bancare pe termen lung semnifică obligația entității față de bănci de la care s-au obținut credite cu termen de rambursare mai mare de un an.

Clienții – creditori se referă la datoriile entității față de clienți provenite din avansurile încasate de la aceștia în scopul efectuării unor livrări ulterioare de bunuri, executării de lucrări sau prestării de servicii.

Furnizori/furnizori de imobilizări sunt datoriile generate de aprovizionările cu active circulante materiale (materii prime, materiale consumabile ori de natura obiectelor de inventar, mărfuri, ambalaje ș.a.), respectiv, cu active imobilizate (terenuri, construcții, instalații tehnice, mijloace de transport ș.a.), de lucrările executate și serviciile prestate de terți, precum și din alte operații de această natură. În cadrul datoriilor de acest fel se realizează o delimitare între datoriile aferente activității de exploatare și cele privind activitatea de investiții.

Creditele bancare pe termen scurt sunt datorii ale entității față de băncile de la care au fost obținute credite cu termen de rambursare de maxim un an.

Personal – salarii datorate constituie obligația entității față de proprii angajați atât pentru salariile în bani sau în natură, cât și pentru adaosurile și premiile incluse în fondul de salarii.

Personal – ajutoare materiale datorate sunt obligații ale entității față de personalul acesteia referitoare la ajutoarele pentru incapacitate temporară de muncă

cauzată de boli obișnuite sau de accidente în afara muncii, prevenirea îmbolnăvirilor și recuperarea capacității de muncă, îngrijirea copilului bolnav ș.a.

Prime privind participarea personalului la profit reprezintă sumele datorate salariaților la sfârșitul exercițiului financiar sub formă de stimulente/premii.

Drepturi de personal neridicate reprezintă datoriile ale unității față de salariați, aferente drepturilor de personal de natura salariilor, ajutoarelor materiale sau stimulentele care nu au fost ridicate de către aceștia în termenul legal de trei zile.

Rețineri din salarii datorate terților se referă la reținerile din salariile angajaților efectuate de unitate în favoarea unor terțe persoane, fizice sau juridice, care constau în rate pentru bunuri achiziționate din comerț sau pentru credite acordate de bănci, chirii convenite terților, diverse popriri stabilite conform unor hotărâri judecătorești (pensii alimentare) etc.

Asigurările sociale vizează datoria entității referitoare la asigurările sociale de stat și la cele de sănătate constând atât în contribuția acesteia, cât și în sumele de această natură reținute de la angajați drept contribuții ale acestora.

Ajutorul de șomaj exprimă obligația entității referitoare la constituirea fondului de șomaj, compusă atât din sumele datorate de aceasta, cât și din cele reținute de la angajați cu această destinație.

Impozitul pe profit constituie obligația entității față de bugetul statului stabilită prin aplicarea cotei de 16% asupra profitului obținut.

Impozitul pe venituri de natura salariilor se referă la datoria entității față de bugetul statului provenită din sumele reținute de la angajați cu acest titlu.

TVA de plată exprimă datoria entității față de bugetul statului privind TVA atunci când TVA colectată este mai mare decât TVA deductibilă.

Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate sunt sume datorate bugetului statului sau bugetelor locale, după caz, privind impozitul pe dividende, impozitul pe clădiri, impozitul pe terenuri, taxa asupra mijloacelor de transport etc.

Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate reprezintă datoriile ale unității față de diverse organisme publice privind constituirea unor fonduri speciale: fondul pentru dezvoltarea sistemului energetic național, fondul pentru finanțarea protecției speciale a persoanelor cu handicap, taxa asupra activităților dăunătoare sănătății etc.

Sume datorate acționarilor/asociaților reflectă datoria față de acționari/asociați pentru sumele lăsate de aceștia la dispoziția entității.

Dividende de plată urmărește obligația entității față de acționari sau asociați pentru dividendele convenite acestora din profitul obținut.

II. O altă grupă a pasivului bilanțier o constituie **“Provizioanele”** (grupa H) care reprezintă în esență datoriile a căror scadență sau mărime este nesigură. Incertitudinea în ceea ce privește scadența și mărimea constituie de altfel elementul de delimitare dintre datoriile propriu-zise și provizioane.

Constituirea provizioanelor are loc atunci când se constată anumite categorii de cheltuieli sau pierderi pe care evenimentele din exercițiul curent le fac probabile, însă mărimea și data producerii lor nu sunt cunoscute, dintre care se amintesc: litigiile, amenzile și penalitățile, despăgubirile, daunele și alte datorii incerte pentru care se prefigurează posibilitatea efectuării unor plăți, cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanție ș.a.

Provizioanele analizate se constituie pe seama cheltuielilor și ulterior se anulează prin majorarea veniturilor, atunci când se stabilește că riscul sau probabilitatea efectuării unor plăți nu mai există sau când acestea au loc.

III. În structura bilanțieră analizată este delimitată și grupa referitoare la **“Veniturile în avans”** (I) unde se regăsesc două subgrupe ce privesc subvențiile pentru investiții și veniturile ce se obțin în avans.

Subvențiile pentru investiții sunt resurse alocate de la bugetul statului sau de la alte instituții interesate în finanțarea entității.

În categoria denumită **“Venituri înregistrate în avans”** se includ sumele ce se încasează sau urmează a se încasa cu anticipație (în exercițiul curent), dar care se referă la exercițiile financiare următoare, dintre care se amintesc sumele facturate sau încasate din chirii, abonamente, asigurări, dobânzi aferente bunurilor cedate în regim de leasing financiar ș.a.

IV. Capitalurile proprii sau finanțarea proprie a activului patrimonial, care sunt denumite și pasivul intern al întreprinderii (grupa J). Ele reprezintă dreptul acționarilor (proprietarilor) asupra activelor persoanei juridice (societate comercială) în al cărei capital social dețin acțiuni sau părți sociale, după caz. Se constituie la începutul activității prin aporturi (contribuții) la capitalul social sub formă de numerar sau de numerar și în natură, ceea ce echivalează cu valoarea inițială a patrimoniului, care se poate majora ulterior prin aporturi noi la capitalul social, prin autofinanțare (capitalizarea profitului) și pe seama altor surse financiare.

În continuare se definesc elementele structurale privind capitalurile proprii, în ordinea în care sunt reflectate în pasivul bilanțier.

a. Capitalul social reprezintă aportul, în numerar și/sau în natură, **subscris** de către acționari sau asociați atât la constituirea societății comerciale, cât și ulterior, cu prilejul majorării acestei categorii semnificative de capitaluri proprii. Din momentul subscrierii și până în momentul depunerii aporturilor subscrise capitalul social este denumit **capital subscris nevărsat**. Capitalul subscris, odată cu predarea fizică a lui către societate, devine **capital subscris vărsat**.

Majorarea sau diminuarea capitalului social se realizează pe baza hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților și impune modificarea corespunzătoare a actului constitutiv.

Sub aspectul mărimii sale, capitalul social se identifică cu valoarea nominală a tuturor acțiunilor sau părților sociale, respectiv cu valoarea aportului în numerar și în natură, a rezervelor încorporate, a profitului net repartizat pentru majorarea capitalului sau altor operații legale efectuate pentru modificarea acestuia.

b. Primele legate de capital se referă la excedentul dintre valoarea de emisiune (mai mare) și valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale, inclusiv din conversia obligațiunilor în acțiuni.

c. Rezervele din reevaluare sunt constituite din diferențele de valoare, în plus, care se stabilesc prin compararea valorii actuale cu valoarea înregistrată în contabilitate corespunzătoare imobilizărilor corporale supuse operațiunii de reevaluare, în sensul estimării valorii actuale de piață. Aceste rezerve se mențin până la amortizarea integrală sau concesionarea bunurilor de la care provin.

d. Rezervele, altele decât cele din reevaluare, se constituie din profitul brut sau net, după caz, și din alte surse prevăzute expres prin acte normative în domeniu.

e. Rezultatul reportat se referă la profitul sau pierderea din exercițiile anterioare a cărui repartizare sau acoperire, pe baza hotărârii adunării generale acționarilor sau asociaților, a fost amânată. Profitul reportat majorează capitalurile proprii, iar pierderea reportată le diminuează.

f. Rezultatul exercițiului sau anului financiar curent este reprezentat de profitul realizat sau pierderea înregistrată, asigurând majorarea și respectiv diminuarea capitalurilor proprii.

2.3. MODIFICĂRI BILANȚIERE CORESPUNZĂTOARE SCHIMBĂRILOR PATRIMONIALE

Activitatea pe care o desfășoară orice întreprindere se concretizează într-o multitudine de operații economice și financiare care, în mod firesc, modifică elementele patrimoniale de activ și de pasiv pe care le antrenează și, implicit, patrimoniul privit în totalitatea sa și reflectat prin intermediul bilanțului contabil. Altfel spus, elementele patrimoniale de activ și de pasiv aparținând entității economice se află într-un proces continuu de mișcare și transformare, iar operațiile economice și financiare ce se produc se reflectă în contabilitate și, totodată, influențează conținutul bilanțului sub dublul aspect, al bunurilor economice aflate în patrimoniu și al surselor lor de finanțare.

Modificările bilanțiere reprezintă o consecință a operațiilor economice și financiare ce se efectuează în cadrul întreprinderii pentru realizarea obiectivelor programate și care, în mod firesc, produc modificări în masa patrimoniului. Privite în acest context, operațiile efectuate influențează în mod direct valoarea posturilor bilanțiere deoarece acestea, așa cum s-a analizat anterior, reflectă tocmai valoarea elementelor patrimoniale, inclusiv a celor care au suferit modificări.

În acest context se poate sublinia că operațiile și modificările la care ne referim se delimitează în două categorii semnificative și anume:

- operații care modifică totalul bilanțier, în sensul majorării sau diminuării acestuia, denumite **modificări de volum**, dar care produc și schimbări de structură atât în activ, cât și în pasiv;
- operații care determină modificări numai în activ sau doar în pasiv, fără a schimba totalul bilanțier, denumite **modificări de structură**.

În cazul primei categorii de operații economice sunt implicate, în varianta cea mai simplă, numai două elemente patrimoniale, unul de activ și altul de pasiv, care se majorează sau se diminuează concomitent și cu aceeași valoare, ceea ce determină creșterea/reducerea în egală măsură a totalului aferent activului și a celui corespunzător pasivului și, implicit, a totalului bilanțier, care își păstrează egalitatea.

În situația operațiilor din categoria secundă se modifică, de asemenea, în varianta cea mai simplă, numai două elemente patrimoniale, însă ambele de activ sau de pasiv, în sensul că unul se majorează, iar celălalt se diminuează concomitent și cu aceeași valoare și, în mod firesc, nu se schimbă totalul activului și respectiv pasivului și, implicit, nici totalul bilanțier. Modificările ce se produc se referă numai la structura bunurilor economice și respectiv a surselor de finanțare, iar egalitatea bilanțieră, nefiind modificată, este cea stabilită anterior efectuării unor asemenea modificări.

În legătură cu elementele prezentate anterior, considerăm că este utilă o sistematizare în sensul delimitării celor **patru tipuri de modificări** ce se produc în activul și pasivul bilanțului contabil datorită operațiilor economice și financiare prin care se produc schimbări în volumul și structura patrimoniului, așa cum se redă în cele ce urmează.³

a. Modificări de volum în sensul majorării concomitente și cu aceeași valoare atât a unui post bilanțier de activ, cât și a unui post bilanțier de pasiv.

b. Modificări de volum în sensul diminuării concomitente și cu aceeași valoare a două posturi bilanțiere, unul de activ și celălalt de pasiv.

³ Staicu C., Bazele contabilității moderne, Vol.I, Editura Scrisul Românesc, Craiova, 2004, pag.75.

c. Modificări de structură în activul bilanțului, în sensul că un element de activ se majorează și concomitent și cu aceeași valoare se diminuează un alt element, de asemenea, de activ.

d. Modificări de structură în pasivul bilanțului, în cazul în care se majorează un element de pasiv și concomitent și cu aceeași valoare se diminuează un alt element, de asemenea, de pasiv.

În vederea confirmării elementelor teoretice prezentate în cadrul paragrafului anterior și, implicit, pentru facilitarea înțelegerii și reținerii conținutului lor, se efectuează operațiunea de exemplificare, utilizându-se un bilanț inițial simplificat sub formă de cont, cu un număr redus de posturi, atât pentru activ, cât și pentru pasiv, și doar cu solduri pentru începutul perioadei, dar care permite concretizarea celor patru tipuri de modificări bilanțiere (coloana hașurată din tabelul 2.3.1.).

Totodată, se are în vedere conținutul (posturile) bilanțului listă în format dezvoltat utilizat în activitatea practică, precum și existența de situații cu legături directe între posturile bilanțiere exemplificate și elementele patrimoniale pe care acestea le reflectă, în sensul că unui element patrimonial să-i corespundă un post bilanțier distinct. Este necesară și sublinierea că, **din considerente metodologice și didactice, posturile selectate din bilanțul listă amintit se prezintă sub formă de bilanț cont**, iar valorile operațiilor economice efectuate se înscriu ulterior în bilanț în lei, deci nu în mii lei, cum este stabilit pentru întocmirea bilanțului propriu-zis.

Pe de altă parte, se menționează că pentru rezolvarea fiecărei operații economice și, implicit, prezentarea tipului de modificare bilanțieră aferentă se întocmește un bilanț contabil în dinamică (tabelul 2.3.1.) prin intermediul căruia se scot în evidență modificările ce se produc comparativ cu bilanțul anterior. Tipurile de modificări bilanțiere se exemplifică în ordinea în care au fost prezentate în cadrul paragrafului anterior, folosindu-se datele ipotetice din tabelul 2.3.1.

În bilanțul inițial (coloanele hașurate din tabelul 2.3.1) sunt înscrise numai posturile ale căror valori se modifică ulterior, cu prilejul exemplificării celor patru tipuri de modificări bilanțiere, iar ecuația dublei reprezentări este confirmată de egalitatea dintre activ și pasiv, de 26.500 lei.

a. Modificări de volum în sensul majorării

Operațiile economice și financiare care produc acest tip de modificare bilanțieră determină majorarea concomitentă și cu aceeași valoare atât a două elemente, unul de bunuri economice și altul de surse de finanțare, cât și a două posturi, unul de activ și celălalt de pasiv, precum și a totalului bilanțier.

Operația I. Pe data de 04.01.N acționarii unei societăți comerciale hotărăsc să majoreze capitalul social prin subscrierea de aporturi în valoare de 4.000 lei.

Această operație determină creșterea concomitentă, cu suma de 4.000 lei, a elementelor privind:

- creanțele față de subscripitori și postul de activ “Creanțe față de acționari/asociați privind capitalul subscris și nevărsat”, de la 6.000 lei la 10.000 lei;
- capital subscris nevărsat și postul de pasiv cu aceeași denumire, de la 6.000 lei la 10.000 lei;
- totalul bilanțului, respectiv al activului și al pasivului, de la 26.500 lei la 30.500 lei.

Comparându-se datele din bilanțul aferent operației exemplificate (coloanele 3 și 9) cu cele din bilanțul inițial (coloanele 2 și 8) se constată:

- majorarea concomitentă și cu aceeași sumă a două elemente patrimoniale, unul de activ și altul de pasiv, și a totalului fiecăreia dintre aceste părți bilanțiere;
- modificarea structurii bunurilor economice și a surselor de finanțare;

■ creșterea cu aceeași sumă a masei patrimoniului și prin aceasta a totalului bilanțului contabil, care își menține egalitatea.

Tabelul 2.3.1
PASIV

ACTIV		Bilanț								PASIV	
		Solduri inițiale	04.01. N	07.01. N	10.01. N	15.01. N	DENUMIREA POSTURILOR	7	8		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
• Creanțe față de acționari/asociați privind capitalul subscris nevărsat	6000	10000	10000	10000	10000	Capital subscris nevărsat	6000	10000	10000	10000	10000
• Casa și conturi la bănci	6500	6500	4000	4000	4000	Alte datorii, inclusiv fiscale	7000	7000	4500	4500	4500
• Materii prime și materiale consumabile	4500	4500	4500	1500	1500	Datorii comerciale (furnizori)	5500	5500	5500	5500	1500
• Produse finite și mărfuri	9500	9500	9500	12500	12500	Sume datorate instituțiilor de credit	8000	8000	8000	8000	12000
TOTAL ACTIV	26500	30500	28000	28000	28000	TOTAL PASIV	26500	30500	28000	28000	28000

Aspectele reliefate anterior se prezintă în mod sugestiv în cele ce urmează.

- Egalitatea bilanțului inițial a fost:

$$\text{ACTIV: } 26.500 = \text{PASIV: } 26.500$$
- Egalitatea bilanțului întocmit în urma operației produsă pe data de 04.01.N și modificările pe care aceasta le-a determinat (notate cu X) se prezintă astfel:

$$\text{ACTIV } (26.500) + 4.000 = \text{PASIV } (26.500) + 4.000$$

$$(30.500) \qquad \qquad \qquad (30.500)$$

și:

$$\text{ACTIV} + X = \text{PASIV} + X$$

- **Expresia algebrică a tipului unu de modificare bilanțieră** este de forma:

$$\boxed{A + X = P + X}$$

b. Modificări de volum în sensul diminuării

Acest tip de modificare bilanțieră este generat de operațiile care diminuează concomitent și cu aceeași sumă două elemente patrimoniale, unul de bunuri economice și altul de surse de finanțare, precum și două posturi, unul de activ și celălalt de pasiv, și, totodată, totalul bilanțului, respectiv activului și pasivului.

Operația a II-a. Pe data de 07.01.N se plătește, prin virament, impozitul pe profit, datorat bugetului statului, în sumă de 2.500 lei.

Această operație determină diminuarea concomitentă, cu suma de 2.500 lei, a elementelor privind:

→ disponibilul din contul de la bancă și postul de activ “Casa și conturi la bănci”, de la 6.500 lei la 4.000 lei;

→ obligația privind impozitul pe profit și postul de pasiv “Alte datorii, inclusiv fiscale”, de la 7.000 lei la 4.500 lei;

→ totalul bilanțului, respectiv al activului și al pasivului, de la 30.500 lei la 28.000 lei, așa cum reiese și din bilanțul întocmit în urma operației analizate.

Comparându-se datele din bilanțul aferent operației exemplificate (coloanele 4 și 10) cu cele din bilanțul anterior (coloanele 3 și 9) se constată:

- diminuarea concomitentă și cu aceeași sumă a două elemente patrimoniale, unul de activ și altul de pasiv, și a totalului fiecăreia dintre aceste părți bilanțiere;

- modificarea structurii bunurilor economice și a surselor de finanțare;

- diminuarea cu aceeași sumă a masei patrimoniului și prin aceasta a totalului bilanțului contabil, care își menține egalitatea.

Aspectele reliefate anterior se prezintă în mod sugestiv în cele ce urmează.

- Egalitatea bilanțului anterior a fost:

$$\text{ACTIV: } 30.500 = \text{PASIV: } 30.500$$

- Egalitatea bilanțului întocmit în urma operației produse pe data de 07.01.N și modificările pe care aceasta le-a determinat (notate cu X) se prezintă astfel:

$$\text{ACTIV } (30.500) - 2.500 = \text{PASIV } (30.500) - 2.500$$

$$(28.000)$$

$$(28.000)$$

și:

$$\text{ACTIV} - X = \text{PASIV} - X$$

- **Expresia algebrică a tipului doi de modificare bilanțieră** este de forma:

$$\boxed{A - X = P - X}$$

c. Modificări de structură în activul bilanțului

Operațiile economice și financiare care produc acest tip de modificare bilanțieră determină majorarea unui element de activ și concomitent și cu aceeași sumă diminuarea altui element, de asemenea, de activ, deci ambele de bunuri economice. Totalul bilanțului, respectiv activul și pasivul, rămâne nemodificat.

Operația a III-a. Pe data de 10.01.N materiale consumabile în valoare de 3.000 lei, care nu mai sunt necesare în activitatea întreprinderii, se trec în magazinul propriu de mărfuri.

Această operație determină modificarea concomitentă, cu suma de 3.000 lei, a două elemente, după cum urmează:

→ scăderea materialelor consumabile și a postului de activ “Materii prime și materiale consumabile”, de la 4.500 lei la 1.500 lei;

→ creșterea mărfurilor și a postului, de asemenea, de activ “Produse finite și mărfuri”, de la 9.500 lei la 12.500 lei;

Totalul bilanțului, respectiv activului și pasivului, nu este influențat, rămâne la nivelul sumei de 28.000 lei, ceea ce reiese și din bilanțul întocmit în urma operației exemplificate.

Comparându-se datele din acest bilanț (coloanele 5 și 11) cu cele din bilanțul anterior (coloanele 4 și 10) se constată:

■ diminuarea unui element patrimonial de activ concomitent cu majorarea altui element patrimonial, de asemenea, de activ;

■ modificarea numai în structura bunurilor economice, fără să influențeze elementele ce privesc totalul activului și, implicit, al bilanțului și nici structura surselor de finanțare;

Aspectele reliefate mai sus se prezintă în mod sugestiv în cele ce urmează.

- Egalitatea bilanțului precedent a fost:

$$\text{ACTIV: } 28.000 = \text{PASIV: } 28.000$$

- Egalitatea bilanțului întocmit în urma operației a III-a și modificările pe care aceasta le-a determinat (notate cu X) se prezintă astfel:

$$\text{ACTIV } (28.000) - 3.000 + 3.000 = \text{PASIV } (28.000)$$

$$(28.000) \qquad (28.000)$$

și:

$$\text{ACTIV} - X + X = \text{PASIV}$$

- **Expresia algebrică a tipului trei de modificare bilanțieră** este de forma:

$\mathbf{A - X + X = P}$

d. Modificări de structură în pasivul bilanțului

Acest tip de modificare bilanțieră este determinat de operațiile care produc majorarea unui element de pasiv și concomitent și cu aceeași sumă diminuarea altui element, de asemenea, de pasiv, deci ambele de surse de finanțare. Totalul bilanțului, respectiv activul și pasivul, rămâne nemodificat.

Operația a IV-a. Pe data de 15.01.N se plătește datoria către un furnizor, în sumă de 4.000 lei, direct dintr-un credit bancar pe termen lung.

Această operație determină modificarea concomitentă, cu suma de 4.000 lei, a două elemente, după cum urmează:

→ scăderea datoriei față de furnizor și a postului de pasiv “Datorii comerciale”, de la 5.500 lei la 1.500 lei;

→ creșterea creditelor bancare pe termen lung și a postului, de asemenea, de pasiv “Sume datorate instituțiilor de credit”, de la 8.000 lei la 12.000 lei;

Totalul bilanțului, respectiv activului și pasivului, nu este influențat, rămâne la nivelul sumei de 28.000 lei, ceea ce reiese și din bilanțul întocmit în urma acestei ultime operații exemplificate.

Comparându-se datele din acest ultim bilanț (coloanele 6 și 12) cu cele din bilanțul precedent (coloanele 5 și 11) se constată:

■ diminuarea unui element patrimonial de pasiv concomitent cu majorarea altui element patrimonial, de asemenea, de pasiv;

■ modificarea numai în structura surselor de finanțare, fără să fie influențate elementele ce privesc totalul pasivului și, implicit, al bilanțului și nici structura bunurilor economice;

Aspectele reliefate mai sus se prezintă în mod sugestiv în continuare.

- Egalitatea bilanțului precedent a fost:

$$\text{ACTIV: } 28.000 = \text{PASIV: } 28.000$$

- Egalitatea bilanțului întocmit în urma operației a IV-a și modificările pe care aceasta le-a determinat (notate cu X) se prezintă astfel:

$$\begin{array}{r} \text{ACTIV (28.000)} = \text{PASIV (28.000)} - 4.000 + 4.000 \\ (28.000) \qquad \qquad \qquad (28.000) \end{array}$$

și:

$$\text{ACTIV} = \text{PASIV} - X + X$$

- **Expresia algebrică a tipului patru de modificare bilanțieră** este de forma:

$$\boxed{\mathbf{A = P - X + X}}$$

2.4. STRUCTURA CONTULUI DE REZULTATE FINANCIARE

Elementele patrimoniale de activ și de pasiv sunt supuse unor modificări și transformări cantitative și calitative în cadrul operațiilor specifice ce constituie obiectul de activitate al fiecărei entități. Ansamblul acestor operații *concretizate în acțiunile conștiente și organizate cu scopul de a transforma resursele materiale și de muncă în produse, lucrări și servicii aducătoare de venituri, precum și aprovizionare cu bunuri pentru a se vinde în câștig⁴*, poartă denumirea de procese economice. Ele generează în gestiunea fiecărei entități cheltuieli și venituri în baza cărora se determină rezultatul exercițiului.

Rezultatul exercițiului (profit sau pierdere), deși constituie un indicator relevant, se oglindește prin intermediul unui singur element sau post al bilanțului contabil propriu-zis, ceea ce denotă că, sub aspect informațional, are un caracter general, sintetic neasigurând premisele sau datele necesare pentru efectuarea analizei modului cum a fost obținut și, implicit, pentru determinarea factorilor de influență în vederea luării deciziilor ce se impun pentru perioada următoare. În scopul eliminării acestui neajuns, se folosește un instrument contabil distinct denumit “Contul de profit și pierdere”, care reprezintă o componentă a situației financiare anuale prin intermediul căreia se pune în evidență performanța financiară a întreprinderii. Altfel spus, el explică rezultatul obținut prin compararea fluxurilor de cheltuieli și venituri.

Contul de profit și pierdere, prin structura pe care o are, asigură detalierea sau cunoașterea modalităților de obținere a rezultatului exercițiului, prin compararea veniturilor obținute cu cheltuielile ocazionate de acestea, după ecuația:

$$\boxed{\mathbf{VENITURI - CHELTUIELI = REZULTAT}}$$

sau

$$\boxed{\mathbf{VENITURI = CHELTUIELI \pm REZULTAT}}$$

Rezultatul exercițiului poate fi favorabil, având denumirea de profit, sau nefavorabil, când este denumit pierdere, după cum veniturile sunt mai mari decât cheltuieli și, respectiv, cheltuielile mai mari decât veniturile.

Cheltuielile reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru stocurile consumate, lucrările și serviciile obținute de la terți, salariile angajaților și contribuțiile sociale aferente acestora, executarea unor obligații legale sau contractuale ș.a. În plus, se includ în această categorie de procese economice pierderile înregistrate pe parcursul desfășurării activității, amortizările, provizioanele, precum și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare.

La rândul lor, veniturile exprimă valorile încasate sau de încasat provenite din livrări de bunuri, executări de lucrări, prestări de servicii sau din alte activități curente ale entității, precum și câștigurile obținute din orice alte surse. În sfera veniturilor sunt incluse și cele ocazionate

⁴ Staicu C. și colectiv, Bazele contabilității moderne, vol.II, Editura Universitaria Craiova, 2004, p.120.

de obținerea producției, reluarea provizioanelor și a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare.

În cadrul contului de profit și pierdere, ca de altfel în ansamblul contabilității financiare, veniturile și cheltuielile sunt prezentate în funcție de câte două criterii și anume:

- pentru venituri: natura activității și natura rezultatelor;
- pentru cheltuieli: natura activității și natura resurselor utilizate.

În raport cu natura activității, atât **veniturile** cât și **cheltuielile**, precum și rezultatul exercițiului se delimitează în trei grupe și anume: **din/de exploatare; financiare; extraordinare**. Totodată, rezultatul cumulat al activităților de exploatare și financiară constituie rezultatul curent al exercițiului.

Veniturile ce se obțin în cadrul fiecăreia dintre grupele amintite se diferențiază în funcție de natura rezultatelor, iar cheltuielile pe care acestea le ocazionează se reflectă pe elemente primare, în raport cu felul resurselor utilizate.

În cadrul contabilității procesele economice sub formă de cheltuieli sunt urmărite prin intermediul unui număr relativ mare de elemente, așa cum se prezintă sistematizat în tabelul 2.4.1.

Tabelul 2.4.1.

Sinteza proceselor economice sub formă de cheltuieli

Felul cheltuielii după natură	Denumirea procesului economic	
De exploatare	Cheltuieli privind stocurile	- Cheltuieli cu materiile prime; - Cheltuieli cu materialele consumabile; - Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar; - Cheltuieli privind materialele nestocate; - Cheltuieli privind energia și apa; - Cheltuieli privind animalele și păsările; - Cheltuieli privind mărfurile; - Cheltuieli privind ambalajele.
	Cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți	- Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile; - Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile; - Cheltuieli cu primele de asigurare; - Cheltuieli cu studiile și cercetările; - Cheltuieli cu colaboratorii; - Cheltuieli privind comisioanele și onorariile; - Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate; - Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal; - Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări; - Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații; - Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate;
	Cheltuieli cu alte impozite și taxe	- Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate.
	Cheltuieli cu personalul	- Cheltuieli cu salariile personalului; - Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților; - Cheltuieli privind asigurările și protecția socială.
	Alte cheltuieli de exploatare	- Pierderi din creanțe și debitori diverși; - Alte cheltuieli de exploatare; - Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere.
Financiare	- Pierderi din creanțe legate de participații; - Cheltuieli privind investițiile financiare cedate; - Cheltuieli din diferențe de curs valutar; - Cheltuieli privind dobânzile; - Cheltuieli privind sconturile acordate; - Alte cheltuieli financiare. - Cheltuieli financiare privind amortizările și ajust. pt. pierdere de val.	
Extraordinaire	- Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare.	

Și în cazul proceselor economice sub formă de venituri întâlnim o situație similară, în sensul utilizării unui număr relativ mare de elemente pentru urmărirea în contabilitate a acestora, așa cum rezultă și din tabelul 2.4.2.

Tabelul 2.4.2.

Sinteza proceselor economice sub formă de venituri

Felul venitului după natură	Denumirea procesului economic	
De exploatare	Cifra de afaceri netă	- Venituri din vânzarea produselor finite; - Venituri din vânzarea semifabricatelor; - Venituri din vânzarea produselor reziduale; - Venituri din lucrări executate și servicii prestate; - Venituri din studii și cercetări; - Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii; - Venituri din vânzarea mărfurilor; - Venituri din activități diverse.
	Variația stocurilor	- Variația stocurilor;
	Venituri din producția de imobilizări	- Venituri din producția de imobilizări necorporale; - Venituri din producția de imobilizări corporale.
	Venituri din subvenții de exploatare	- Venituri din subvenții de exploatare
	Alte venituri din exploatare	- Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși; - Alte venituri din exploatare; - Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare.
Financiare	- Venituri din imobilizări financiare; - Venituri din investiții financiare pe termen scurt; - Venituri din creanțe imobilizate; - Venituri din investiții financiare cedate; - Venituri din diferențe de curs valutar; - Venituri din dobânzi; - Venituri din sconturi obținute; - Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de val.	
Extraordinare	- Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare.	

Cheltuielile și veniturile aferente fiecărei grupe se compară în vederea stabilirii rezultatului individual obținut, precum și a celui total, la nivelul întreprinderii.

Avându-se în vedere faptul că activitățile de exploatare, financiară și extraordinară se delimitează în mod riguros, contul de profit și pierdere este structurat în câte două grupe pentru fiecare dintre acestea, o grupă de venituri și o altă grupă pentru cheltuieli, așa cum a fost sugerat anterior.

Rezultatul obținut (profit sau pierdere) se determină în mod distinct pentru fiecare din cele trei categorii de activități și în mod cumulativ atât pentru primele două categorii (rezultatul curent), cât și pentru toate cele trei categorii, precum și pentru acestea și cea de-a IV-a categorie care privește impozitul pe profit, în vederea obținerii rezultatului final net al exercițiului financiar.

Capitolul 3

REGULI GENERALE DE EVALUARE A STRUCTURILOR PATRIMONIALE

O problemă deosebit de importantă, cu implicații esențiale în ceea ce privește înregistrarea în contabilitate a operațiilor economice și financiare ce privesc elementele de activ și de pasiv și a modificărilor care se produc în masa patrimoniului, o constituie **evaluarea sau, altfel spus, exprimarea valorică a acestora, deci cuantificarea lor în etalon bănesc**. Aceste aspecte sunt prezentate în literatura de specialitate⁵ în mod sintetizat, în sensul că “Obiectivul evaluării îl constituie structurile proprii patrimoniului și anume: activele, pasivele, cheltuielile, veniturile, precum și operațiile economice și financiare privind circuitul acestor structuri”.

Problematika referitoare la evaluarea elementelor din bilanț se rezolvă de către toate întreprinderile avându-se în vedere prevederile de această natură statuate prin Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, și prin celelalte reglementări în domeniu⁶, în spiritul cărora se utilizează următoarele patru reguli generale de evaluare și anume:

- a. evaluarea la data intrării în patrimoniu (evaluarea inițială);
- b. evaluarea elementelor patrimoniale cu ocazia inventarierii;
- c. evaluarea la încheierea exercițiului (evaluarea la data bilanțului);
- d. evaluarea la data ieșirii din patrimoniu sau la darea în consum.

a. Evaluarea la data intrării în patrimoniu sau valoarea de intrare, denumită **valoare contabilă**, se efectuează în funcție de costul istoric, de origine sau de intrare, care reprezintă valoarea reală a bunurilor la data intrării lor în patrimoniu, și este stabilit după cum urmează:

- 1. la valoarea de aport** care se determină în funcție de prețul pieței, utilitatea, starea și amplasarea bunurilor aduse ca aport la capitalul social, stabilită în urma unei evaluări efectuate potrivit legii;
- 2. la valoarea de utilitate (actuală)** pentru bunurile obținute cu titlu gratuit, care se stabilește în funcție de prețul pieței, starea și amplasarea acestora; Valoarea de aport și, respectiv, de utilitate se substituie costului de achiziție.
- 3. la valoarea sau costul de achiziție** pentru bunurile intrate în unitate cu titlu oneros (contra plată). Costul de achiziție se stabilește prin însumarea următoarelor elemente: prețul de cumpărare convenit între vânzător și cumpărător; taxele fiscale nerecuperabile, atunci când este cazul; cheltuielile de transport – aprovizionare; alte cheltuieli accesorii legate de operațiunea de punere în stare de utilitate a bunului respectiv sau până la intrarea lui în gestiune, cum este cazul cheltuielilor de instalare și montaj, comisioane și onorarii ș.a.

De altfel, **structura costului de achiziție**, se poate prezenta, în mod sugestiv, prin formula următoare:

- **prețul de cumpărare**
- + **taxele fiscale nerecuperabile** (exemplu: taxe vamale, TVA pentru neplătitorii de acest impozit ș.a.)

⁵ Ioan Oprean, Dumitru Mățiș, Atanasie Pop ș.a. - Bazele contabilității agenților economici din România, Editura Intelcredo, Ediția a IV-a, Deva, 2002, pag. 173.

⁶ Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial nr. 1080 bis din 30.11.2005.

+ **cheltuielile de transport-aprovizionare**

+ **alte cheltuieli accesorii** legate de operațiunea de punere în stare de utilitate a bunului respectiv sau până la intrarea lui în gestiune

- **reduceri de natură comercială** (exemplu: rabaturi sau bonificații, pentru țesături cu defecte de calitate ne semnificative; remize, pentru cumpărări în cantități mari de la același furnizor; risturnuri, pentru achiziționări repetate de la aceeași unitate și care depășesc o anumită limită valorică minimă într-un anumit interval de timp ș.a.).

4. la costul de producție pentru bunurile produse în cadrul aceleiași unități patrimoniale. Costul de producție aferent unui bun se determină prin cumularea următoarelor elemente: costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumabile; celelalte cheltuieli directe de producție (salariile muncitorilor direct productivi, CAS-ul aferent acestor salarii ș.a.); cota proporțională din cheltuielile indirecte de producție, alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricarea bunului.

Structura costului de producție se poate prezenta prin formula de mai jos:

- costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumabile
- + energia consumată în scopuri tehnologice
- + salariile muncitorilor direct productivi
- + CAS-ul pentru salariile aferente muncitorilor direct productivi
- + alte cheltuieli directe de producție, atunci când este cazul
- + cota proporțională din cheltuielile indirecte de producție, alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricarea bunului.

Cheltuielile generale de administrație, cheltuielile de desfacere și cele financiare, de regulă, nu se include în costul de producție. Pot fi incluse dobânzile aferente capitalului împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație. Prin ciclu lung de fabricație se înțelege o perioadă substanțială de timp necesară pentru ca bunul respectiv să se afle în starea de a fi utilizat sau comercializat.

b. Evaluarea elementelor patrimoniale cu ocazia inventarierii anuale, efectuată înainte de închiderea conturilor, se face la **valoarea actuală** sau **de utilitate** a fiecărui element, fiind denumită **valoare de inventar**. Această valoare se stabilește în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia și prețul pieței. Pentru creanțe și datorii se ia în calcul valoarea lor probabilă de încasat, respectiv de plată.

c. Evaluarea la încheierea exercițiului asigură aplicarea efectivă a principiului prudenței și constă în aceea că elementele patrimoniale se evaluează și se reflectă în bilanț la valoarea de intrare în patrimoniu, respectiv valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

Valoarea de inventar se compară cu valoarea contabilă sau de intrare și se retine pentru evaluare, pe de o parte, valoarea cea mai mică în cazul activelor și, pe de altă parte, valoarea cea mai mare pentru datorii.

Ca urmare a comparării sau confruntării valorilor de inventar cu cele contabile nete rezultă diferențe în plus sau în minus, care, în funcție de prevederile legale în vigoare, se soluționează astfel:

- diferențele constatate în plus (valoarea de inventar mai mare) la elementele de activ și în minus la cele de pasiv de natura datoriilor nu se reflectă în contabilitate, unde se menține valoarea lor de intrare;

- diferențele constatate în minus (valoarea de inventar mai mică) la elementele de activ se soluționează prin includerea în cheltuieli și creșterea amortizării aferente, în cazul activelor amortizabile, active la care deprecierea este ireversibilă (definitivă) sau constituirea de

ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare pentru activele neamortizabile, active la care deprecierea este reversibilă. Elementele patrimoniale respective rămân înregistrate în contabilitate la valoarea lor contabilă sau de intrare;

- diferențele constatate în plus (valoarea de inventar mai mare) la elementele de pasiv de natura datoriilor se soluționează înregistrându-se în contabilitate ca majorare a elementelor corespunzătoare de datorii.

În ceea ce privește evaluarea efectuată cu prilejul întocmirii bilanțului este necesar să se aibă în vedere și aspectele ce se prezintă în continuare.

Disponibilitățile și alte elemente asimilate exprimate în valută, cum sunt: acreditivile și depozitele bancare, creanțele și datoriile trebuie evaluate utilizându-se cursul de schimb de la data încheierii exercițiului, comunicat de către BNR, iar diferențele ce se stabilesc față de data înregistrării lor în contabilitate, favorabile sau nefavorabile, se reflectă la venituri sau cheltuieli, după caz. În mod similar se determină diferențele favorabile sau nefavorabile în cazul creanțelor și datoriilor exprimate în lei, dar cu decontare în funcție de cursul unei valute, cu mențiunea că se înregistrează la venituri sau cheltuieli de exploatare ori financiare, potrivit naturii operațiilor de la care provin.

Imobilizările și stocurile, denumite elemente nemonetare, achiziționate cu plata în valută trebuie raportate la cursul de schimb existent la data determinării acestei valori. Pentru imobilizările și stocurile achiziționate cu plata în valută și înregistrate la cost istoric se utilizează cursul de schimb de la data efectuării tranzacției.

d. Evaluarea la data ieșirii din patrimoniu sau la darea în consum (prin vânzare, distrugere, lipsă în gestiune ș.a., respectiv, pentru obținerea de produse, executarea de lucrări și prestarea de servicii), se face la valoarea lor de intrare.

Totodată, se are în vedere, ca situație specifică, faptul că dobânda aferentă capitalului împrumutat pentru producerea de active imobilizate și circulante cu ciclu lung de fabricație (mai mare de un an) care, totodată, este inclusă în costul de producție trebuie menționată în notele explicative, precizându-se valoarea dobânzii corespunzătoare exercițiului financiar ce se încheie.

Capitolul 4

DOCUMENTELE JUSTIFICATIVE, REGISTRELE CONTABILE ȘI SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE

4.1. DEFINIREA DOCUMENTELOR CONTABILE

Așa cum este cunoscut, activitatea întreprinderii, ca de altfel a oricărei alte entități din domeniul economic sau alt domeniu de activitate, generează zilnic numeroase operații care, pentru a fi înregistrate în contabilitate, trebuie să fie consemnate în documente justificative. Altfel spus, orice operație economică sau financiară trebuie justificată, ceea ce se realizează pe baza unui suport material de date care îndeplinește anumite condiții de formă și conținut.

Documentele justificative sunt acte scrise întocmite acolo și atunci când au loc operațiile economice sau financiare și constituie suporturile de date și informații ce justifică operațiile efectuate și, prin aceasta, reprezintă o premisă importantă pentru realizarea operațiunilor caracteristice sistemului informațional contabil și, în speță, culegerea, prelucrarea, analiza, transmiterea, valorificarea și stocarea datelor sau informațiilor, după caz. Datele pe care le conțin se prelucrează potrivit cerințelor metodei contabilității astfel încât se obțin, în final, informațiile contabile de sinteză.

De altfel, în **Legea contabilității** este prevăzut că **“orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ”**, iar persoanele care asigură întocmirea, viza, aprobarea și înregistrarea în contabilitate devin răspunzătoare pentru realitatea și legalitatea operațiilor pe care le consemnează.

Organizarea contabilității oricărei unități patrimoniale, necesită, printre altele, folosirea mai multor categorii de documente contabile care asigură atât reflectarea operațiilor economico-financiare ce afectează patrimoniul, cât și crearea premiselor necesare pentru prelucrarea, stocarea și raportarea ulterioară a datelor și respectiv informațiilor obținute. De altfel, organizarea contabilității la nivelul exigențelor asumate nu poate fi concepută fără existența unui sistem de documente contabile judicios elaborate și utilizate după reguli bine stabilite.

Întrucât documentele contabile sunt numeroase și, totodată, au caracter complex se justifică clasificarea sau delimitarea lor în funcție de rolul pe care îl îndeplinesc în cadrul sistemului de contabilitate și anume:

- documente justificative;
- registre contabile;
- documente de sinteză și raportare.

Documentele contabile, indiferent de categoria din care fac parte, în funcție de importanța și frecvența utilizării lor pot fi tipizate și netipizate.

Documentele tipizate, sunt utilizate în mod frecvent, iar conținutul, forma și formatul lor sunt unitare, fiind stabilite de către direcția de resort din cadrul Ministerului Finanțelor Publice. Fiecare dintre ele se folosește pentru operații de aceeași natură și are caracter obligatoriu pentru toate unitățile patrimoniale.

Tipizarea documentelor contabile contribuie, printre altele, la ușurarea completării și verificării lor, și, totodată, la satisfacerea atât a cerințelor privind

prelucrarea electronică a datelor pe care le conțin, cât și a celor de informare ale utilizatorilor.

Documentele contabile netipizate, cum sunt: situațiile de repartizare a diferențelor de preț, de determinare a costurilor efective, de descărcare a gestiunii de mărfuri, de fundamentare a indicatorilor bugetului de venituri și cheltuieli și altele, se folosesc în mod ocazional, iar conținutul, forma și formatul lor se stabilesc la nivelul fiecărui agent economic în funcție de necesitățile de informare ale acestuia.

4.2. DOCUMENTELE JUSTIFICATIVE

Documentele justificative constituie baza sau suportul material pentru înregistrarea în contabilitate a operațiilor patrimoniale, fiind înscrisuri în care se consemnează orice operație care afectează patrimoniul unității, acolo și atunci când a avut loc. Ele fac dovada îndeplinirii operațiilor economice și financiare pe care le consemnează atât în cazul exercitării diferitelor verificări sau controale, cât și în situația unor litigii și, totodată, constituie izvorul informațiilor contabile.

Conținutul documentelor justificative este format din diferite elemente care, în funcție de modul de completare și de importanța pe care o au, se pot delimita în **comune și specifice**.

Elementele comune sunt cele care se referă la datele de identificare și la asigurarea responsabilităților pentru întocmire, verificare și aprobare, dintre care se amintesc: denumirea, numărul și data documentului; denumirea și sediul unității patrimoniale, inclusiv compartimentul organizatoric emitent; salariații sau persoana juridică terță, după caz, care participă la efectuarea operației în cauză; semnăturile persoanelor care poartă răspunderea pentru efectuarea operației și întocmirea documentului, pentru avizare, pentru aprobare ș.a.

Elementele specifice sunt cele care concretizează și caracterizează operațiile economice și financiare consemnate, fiind următoarele: conținutul operației consemnate; baza legală pentru efectuarea operației, atunci când este cazul; datele cantitative; prețurile unitare și valorile sau numai date valorice parțiale și totale, după caz; alte elemente care sunt necesare ulterior pentru efectuarea operațiilor de prelucrare și verificare a documentelor justificative, cum este cazul diferitelor coduri pentru prelucrarea electronică a datelor.

Întocmirea sau completarea documentelor justificative se face cu ușurință pentru elementele comune, care pentru marea majoritate a operațiilor de aceeași natură se repetă, documentele în cauză fiind identice. Pentru completarea elementelor specifice sunt necesare, de regulă, anumite calcule, cunoașterea specificului operațiilor respective și, implicit, un volum mai mare de muncă.

Întocmirea propriu-zisă a documentelor justificative sau definitivarea acestei operațiuni, după caz, se efectuează la locul și atunci când se îndeplinește operația care se consemnează, folosindu-se cerneală, pastă, creion chimic sau mijloace tehnice de calcul. În acest sens, se are în vedere structura documentelor justificative, care poate permite completarea lor atât manual, cât și cu mijloace tehnice de calcul sau numai manual (deconturi de cheltuieli și altele).

În ceea ce privește operațiunea de completare, se reține că **pentru documentele privind operațiunile bănești în numerar și prin bancă nu sunt admise corectări, iar atunci când intervin greșeli se anulează documentul în cauză, întocmindu-se altul corect**. Pentru documentele justificative referitoare la celelalte operații economice și financiare este admis să se corecteze greșelile de completare, însă acestea trebuie să fie barate cu o linie și să existe semnătura celui care a făcut corectarea.

Prelucrarea documentelor justificative constituie o activitate importantă și constă în efectuarea mai multor operații necesare pregătirii lor pentru înregistrarea în contabilitate. Astfel, se efectuează: gruparea sau sortarea documentelor pe categorii sau grupe de operații omogene (de capitaluri, de active immobilizate necorporale, de active immobilizate corporale, de stocuri etc.); se face evaluarea, dacă este cazul, și se determină valoarea totală a documentului; se întocmesc centralizatoare pentru documentele care conțin operații de aceeași natură; se consemnează pe fiecare document justificativ, atunci când se înregistrează în mod individual, și pe fiecare document centralizator simbolurile conturilor sintetice și analitice debitoare și creditoare sau, altfel spus, se întocmesc formulele contabile.

Verificarea documentelor justificative are loc după ce s-a efectuat prelucrarea și reprezintă operațiunea premergătoare înregistrării în contabilitate, având ca scop eliminarea sau corectarea eventualelor erori care s-au făcut anterior. În funcție de aspectele urmărite, verificarea documentelor se referă la aspecte ce privesc forma precum și fondul (conținutul).

Verificarea formei documentelor justificative are în vedere următoarele aspecte: folosirea modelului de document corespunzător naturii operației consemnate; completarea tuturor elementelor pe care le conține documentul; exactitatea prețurilor unitare și a calculelor efectuate; existența semnăturilor persoanelor responsabile pentru întocmirea, avizarea și aprobarea operațiilor consemnate și altele.

Verificarea de fond se referă la aspectele privind necesitatea, legalitatea, oportunitatea și economicitatea operațiilor consemnate în documente.

Necesitatea efectuării operației se stabilește în funcție de prevederile programului de activitate și de bugetul de venituri și cheltuieli ale unității patrimoniale.

Legalitatea se apreciază prin apelarea la prevederile legale referitoare la operațiile efectuate.

Oportunitatea constă în efectuarea operației economice în momentul potrivit, cel mai favorabil, când se prilejuiesc eforturi minime. Această cerință sau trăsătură este în interdependență cu cea privind **economicitatea**, care, la rândul său, impune ocazionarea unui nivel minim de cheltuieli în vederea desfășurării unei activități rentabile.

Operațiunea de verificare, inclusiv a exactității conturilor debitoare și creditoare, se confirmă prin semnătura salariatului care a efectuat-o, iar erorile ce se depistează, se corectează, după caz, de către acesta sau de cel care a întocmit documentul în cauză.

Operațiunea de verificare se poate extinde, atunci când este cazul, la aspectele privind pregătirea documentelor în vederea predării lor pentru a fi prelucrate cu mijloace tehnice de calcul, precum și la cele referitoare la situațiile sau rapoartele obținute în urma prelucrării.

Documentele justificative, în măsura în care au fost verificate și erorile au fost corectate, se înregistrează în documentele de evidență contabilă, după care sunt supuse operațiunii de **clasare**, de așezare a lor într-o anumită ordine, și apoi celei de **arhivare**, de păstrare în cadrul unității pentru anumite intervale de timp stabilite în funcție de natura operațiilor consemnate și în raport cu prevederile legale în domeniu.

În ceea ce privește rectificarea erorilor ce se constată în urma operațiunilor de verificare a documentelor, se reține că impune, în principal, corectarea tuturor exemplarelor, radierea cu o linie a textului sau sumei greșite astfel încât acesta să se poată citi ulterior, scrierea deasupra a textului sau sumei corecte, semnătura persoanei care a făcut rectificarea și data.

4.3. REGISTRELE CONTABILE

În categoria generală a documentelor utilizate în contabilitate se delimitează registrele contabile sau documentele contabile propriu-zise, care asigură, în principal, atât înregistrarea și sistematizarea datelor înscrise în documentele contabile legal întocmite, cât și furnizarea de informații referitoare la existența și transformările ce privesc elementele patrimoniale aparținând întreprinderii.

Aceste registre au, în general, caracter obligatoriu pentru toate unitățile patrimoniale și asigură înregistrarea cronologică și sistematică a operațiilor consemnate în documente justificative. Ele se prezintă sub forma unor registre sau foi volante și listări informatice legate sub formă de registru, cu conținut și formă adecvate scopului pentru care sunt elaborate. Consemnările în registre constituie fișierul de date pentru evidența contabilă curentă, iar fiecare registru furnizează informațiile necesare pentru unul sau mai multe elemente patrimoniale.

Registrele contabile, în funcție de destinația sau scopul în care se folosesc, se pot delimita în registre pentru evidența cronologică, registre pentru evidența sistematică și registre combinate.

Registrele pentru evidența cronologică, cum sunt: registrul-jurnal, registrul pentru încasări și plăți, nota de contabilitate și altele, asigură înregistrarea operațiilor economice și financiare în ordinea datei când au avut loc.

Registrele sistematice asigură gruparea și înregistrarea operațiilor economico-financiare în funcție de natura lor și, totodată, în raport cu data când au fost efectuate, registre dintre care se amintesc: registrul cartea mare, registrul-inventar, fișa de cont pentru operații diverse, fișa de cont "maestru-șah", jurnalul pentru creditul contului ș.a.

Registrele combinate servesc atât pentru înregistrarea cronologică, cât și pentru cea sistematică, precum și pentru evidența analitică, registre unde se încadrează actualele jurnale folosite în cadrul formei de contabilitate pe jurnale.

Registrele principale reținute în Legea contabilității și în reglementările contabile în domeniu sunt în număr de trei și anume: **registrul-jurnal, registrul inventar și cartea mare**, care **au caracter obligatoriu**.

Registrul-jurnal constituie documentul în care se consemnează toate operațiile economice și financiare din cadrul unei anumite perioade de gestiune, în ordinea în care acestea s-au efectuat în timp, **fără ștersături și spații libere**.

În **registrul jurnal**, care **se întocmește într-un singur exemplar**, pentru fiecare operație ce se înregistrează se consemnează următoarele elemente: numărul curent al fiecărei operații înregistrate, începând de la 1 ianuarie la 31 decembrie; data când se face înregistrarea; felul și numărul documentului justificativ în care este înscrisă operația ce se înregistrează; explicații în legătură cu operația în cauză; simbolurile conturilor debitoare și creditoare și sumele pentru fiecare din acestea.

În cazul în care entitatea folosește registre-jurnal auxiliare este necesar ca documentele justificative să se înregistreze în aceste jurnale, iar totalurile lunare ale acestor ultime documente se înscriu în registrul-jurnal general.

Jurnalele auxiliare sau cele combinate se utilizează de către unitățile patrimoniale cu volum mare și foarte mare de operațiuni contabile, deschizându-se pe genuri sau grupe omogene de operații economico-financiare, cum sunt cele privind operațiile de casă și bănești, decontările cu furnizorii, decontările cu clienții, avansurile spre decontare ș.a. Structura acestor jurnale se diferențiază în funcție de natura operațiilor pentru care se folosesc.

Registrul jurnal este numerotat, șnuruț, parafat și înregistrat în evidența entității, iar în condițiile utilizării sistemelor informatice de prelucrare a datelor aceste operații se realizează atunci când numărul paginilor editate este de 100.

În continuare se prezintă modelul acestui registru.

REGISTRUL-JURNAL

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

Registrul-inventar asigură înregistrarea rezultatelor inventarierii elementelor de activ și de pasiv și se întocmește la începutul activității, la sfârșitul exercițiului financiar, precum și cu ocazia încetării activității. **Completarea lui se realizează fără ștersături și fără spații libere**, utilizându-se datele înscrise în listele de inventariere și procesele-verbale întocmite în situațiile amintite. **Se întocmește într-un singur exemplar**, după ce a fost numerotat, șnuruț, parafat și înregistrat în evidența entității, și conține elementele patrimoniale inventariate și grupate după natura lor.

Modelul acestui jurnal se prezintă astfel:

REGISTRUL-INVENTAR

la data de.....

Nr. crt.	Recapitulăția elementelor inventariate	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Diferențe din evaluare (de înregistrat)	
				Valoarea	Cauze diferențe
1	2	3	4	5	6
Întocmit,				Verificat,	

Registrul-carte mare este un document contabil obligatoriu care se utilizează de entitățile ce folosesc forma de contabilitate „pe jurnale” sau „maestru-șah”. Este un document care asigură, pentru sfârșitul fiecărei luni și cumulată de la începutul anului, sistematizarea datelor contabilității sintetice atât pentru debitul cât și pentru creditul fiecărui cont sintetic. Conține câte o filă pentru fiecare cont sintetic utilizat de unitate și constituie baza întocmirii bilanțului de verificare.

Formularul propriu-zis al registrului-carte mare poate fi înlocuit cu fișele de cont pentru operații diverse sau cu fișele de cont șah, denumite și fișe pe conturi corespondente.

Modelul registrului și al fișei de cont pentru operații diverse, în condițiile aplicării formei de contabilitate „pe jurnale” se prezintă astfel:

CARTEA MARE

CONTUL.....									
Lunile	CONTURI CORESPONDENTE CREDITOARE					Total rulaj debitor	Total rulaj creditor	SOLD	
	Cont Jurnal...	Cont Jurnal...	Cont Jurnal...	Cont Jurnal...	Cont Jurnal...	La 1 ianuarie (anul).....		D	C
Ianuarie									
Februarie									
Martie									
Total tr. I									
Aprilie									
Mai									
Iunie									
Total tr. I+II									
Iulie									
August									
Septembrie									
Total tr. I+II+III									
Octombrie									
Noiembrie									
Decembrie									
Total gen. (I-IV)									

FIȘĂ DE CONT PENTRU OPERAȚII DIVERSE (Unitatea).....						Simbol cont	Pagina	
Data	Document		<u>EXPLICAȚII</u>	Simbol cont corespondent	Debit	Credit	D/C	Sold
	Felul	Nr.						

Registrele de contabilitate, așa cum prevăd reglementările contabile, se utilizează în strictă concordanță cu destinația pe care o au, completându-se în mod ordonat pentru a permite în orice moment identificarea și controlul operațiilor patrimoniale efectuate.

4.4. DOCUMENTELE CONTABILE DE SINTEZĂ ȘI RAPORTARE

În procesul de luare a deciziei este deosebit de important să se asigure informațiile necesare tuturor celor interesați. Pentru realizarea acestui deziderat și, totodată, a obiectului ce-i revine contabilității și, în speță, a celei financiare, se impune să se înfăptuiască centralizarea și sintetizarea periodică, de regulă anual, a datelor pe care aceasta le furnizează, ceea ce se realizează prin intermediul documentelor de sinteză.

De altfel, documentelor de sinteză, denumite situații financiare, atât în literatura de specialitate cât și în activitatea practică, li se acordă o importanță deosebită, ele întocmindu-se în scopul furnizării informațiilor utile celor care iau decizii economice. În acest sens, se reține că în definiția dată obiectului contabilității financiare de către organismul internațional de normalizare a contabilității (I.A.S.B.) se

arată că: *“Informațiile financiare sunt furnizate în principal printr-un bilanț, cele privind performanțele, printr-un cont de profit și pierderi, iar informațiile privind evoluția situației financiare, printr-un tablou de flux (tabloul de finanțare sau tabloul trezoreriei)”*.

În baza Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a C.E.E., în funcție de modul cum entitățile, la data bilanțului, depășesc ori se situează sub limitele a două dintre criteriile de mărime reglementate (total active - 3.650.000 euro; cifră de afaceri netă - 7.300.000; număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar - 50), ele întocmesc **situații financiare anuale** și, respectiv, **situații financiare anuale simplificate**.

Aceste raportări contabile se prezintă sub forma unui tot unitar constituit, în primul caz, din următoarele componente: bilanț, cont de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de trezorerie și notele explicative la situațiile financiare anuale.

La rândul lor, situațiile financiare anuale simplificate conțin doar trei componente și anume: bilanț prescurtat, cont de profit și pierdere și note explicative la situațiile financiare anuale simplificate.

Situațiile financiare anuale, indiferent de varianta în care se întocmesc sunt însoțite de o declarație scrisă de asumare a răspunderii conducerii entității cu privire la elaborarea acestora în conformitate cu reglementările contabile menționate.

În categoria generală a documentelor contabile de sinteză și raportare, se pot avea în vedere și **raportările contabile de semestru**, prin intermediul cărora se oferă informații cumulate de la începutul anului până la sfârșitul semestrului I al exercițiului financiar în curs.

Aceste documente de sinteză, cuprind doar trei componente și anume: bilanțul, contul de profit și pierdere și date informative, care se prezintă unităților teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice împreună cu raportul administratorului unității. Prin conținutul lor, aceste raportări contabile asigură, comparativ cu situațiile financiare anuale, un volum mai mic de informații, însă suficiente pentru oglindirea situației patrimoniului și a performanței entității economice la mijlocul exercițiului financiar.

4.5. GESTIUNEA DOCUMENTELOR

În vederea îndeplinirii rolului ce le revine în asigurarea realității și legalității operațiunilor ce afectează patrimoniului entităților economice, documentele ce se utilizează în cadrul sistemului informațional contabil, și în mod deosebit cele justificative, necesită o bună gestionare, ceea ce se realizează prin organizarea riguroasă a circuitului lor, evidența utilizării, reconstituirea, atunci când este cazul, precum și păstrarea în arhiva unității în limita anumitor perioade de timp.

4.5.1. Organizarea circuitului documentelor

Circuitul documentelor se referă la stabilirea și respectarea unui anumit flux, cu precizarea persoanelor și a termenelor, începând cu întocmirea sau intrarea lor în unitate, după caz, până la arhivare, ceea ce influențează în mod hotărâtor conducerea (ținerea) contabilității în condiții de operativitate, realitate și exactitate, inclusiv întocmirea și predarea la termenele legale a declarațiilor privind obligațiile fiscale și sociale și a raportărilor contabile periodice.

În vederea realizării acestui deziderat este necesar să se opteze pentru acea ordine în care să circule documentele, astfel încât să se realizeze parcursul cel mai scurt, iar persoanele implicate să efectueze operațiile de întocmire, în cazul

documentelor interne, și a celor de verificare, viză și înregistrare, să respecte termenele stabilite prin intermediul unui grafic întocmit în acest sens. Atunci când este cazul se pot elabora mai multe asemenea grafice în care se delimitează fie lucrările ce revin unei persoane, unui compartiment de lucru sau întregului colectiv financiar-contabil, fie persoanele, termenele și ordinea în care se execută operațiile ce privesc un document sau un grup de documente contabile.

4.5.2. Evidența utilizării documentelor

Formularele ce se utilizează ca documente contabile și, în mod deosebit, cele justificative comune pe economie, privind activitatea financiar-contabilă, necesită o evidență riguroasă a utilizării lor.

În acest sens reglementările în vigoare stabilesc pentru anumite categorii de documente reguli specifice privind conținutul minimal obligatoriu, precum și normele de întocmire și utilizare a acestora.

Astfel, în cazul facturilor dar și a altor formulare financiar-contabile care stau la baza înregistrării de venituri, dintre care amintim monetarul, chitanța și altele, după caz, precum și avizul de însoțire a mărfii se prevede un regim intern de numerotare. În aceste condiții persoanele care răspund de organizarea și conducerea contabilității trebuie să desemneze, prin decizie scrisă, o persoană sau mai multe, după caz, care să aibă atribuții privind alocarea și gestionarea numerelor aferente documentelor emise de societate. Aceste numere de ordine trebuie stabilite și alocate secvențial de către societate, în baza uneia sau mai multor serii, astfel încât să se asigure necesarul în funcție de numărul de documente emise.

Entitățile economice trebuie să țină seama în cadrul procedurii de alocare a numerelor de elemente ce privesc structura organizatorică, respectiv gestiuni, puncte de lucru, sucursale etc. și să emită proceduri proprii de stabilire și/sau alocare de numere prin care să se menționeze, pentru fiecare exercițiu financiar, care este numărul de la care se emite primul document.

4.5.3. Reconstituirea documentelor contabile

Normele metodologice pentru întocmirea și utilizarea formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și modelele acestora, elaborate de Ministerul Finanțelor Publice, conțin și prevederi exprese referitoare la reconstituirea documentelor justificative și contabile pierdute, sustrase sau distruse, care privesc evidența și gestionarea imobilizărilor corporale, a valorilor materiale și bănești și a altor valori ale unităților patrimoniale. Documentele astfel obținute se utilizează ca documente justificative, în locul celor originale.

În ceea ce privește efectuarea propriu-zisă a operației de reconstituire se au în vedere mai multe aspecte, așa cum se prezintă, în mod succint, în cele ce urmează.

Persoana care constată că un document justificativ sau contabil este pierdut, sustras sau distrus **are obligația să-i aducă la cunoștință această situație conducătorului unității, în scris și în termen de 24 ore.** Acesta, are obligația ca **în maximum 3 zile**, împreună cu persoana în cauză și cu șeful compartimentului financiar-contabil, să **încheie un proces verbal** în care să se menționeze datele de identificare a documentului dispărut, numele și prenumele salariatului responsabil cu păstrarea documentului, data și împrejurările în care s-a constatat lipsa documentului. Această ultimă persoană va da și o declarație scrisă asupra împrejurărilor în care a dispărut documentul respectiv.

În cazul în care pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor

constituie infracțiune există obligația încunoaștințării imediate a organelor de urmărire penală.

Pentru fiecare document care necesită reconstituire se întocmește un dosar care conține atât documentele amintite, cât și dispoziția scrisă dată în acest sens de conducătorul unității, precum și copia documentului reconstituit.

În cazul documentelor primite de la altă unitate și care necesită reconstituire, această operațiune cade în sarcina emitentului, care are ca termen, în acest sens, 10 zile de la primirea cererii scrise a solicitantului.

Fiecare document obținut în urma operațiunii analizate poartă în mod obligatoriu și vizibil mențiunea **“RECONSTITUIT”** și are specificat numărul și data dispoziției pe baza căreia s-a efectuat această operațiune.

Documentele reconstituite, al căror original se găsește ulterior, se anulează pe baza unui proces-verbal care se atașează la dosarul de reconstituire.

4.5.4. Arhivarea și păstrarea documentelor contabile

Fiecare entitate economică are obligația să asigure arhivarea și păstrarea documentelor justificative și contabile, cu respectarea condițiilor stabilite prin reglementările în domeniu. Această operațiune se realizează după expirarea fiecărui exercițiu financiar prin predarea documentelor utilizate către arhiva unității, unde se aranjează într-o ordine bine stabilită, astfel încât să poată fi consultate cu ușurință atunci când este necesar.

Registreele de contabilitate, precum și documentele justificative pe baza cărora s-au făcut înregistrări în contabilitate **se păstrează în arhiva unității, timp de 10 ani**, cu începere de la data încheierii exercițiului în cursul căruia au fost întocmite, **cu excepția statelor de salarii și a bilanțului contabil care se păstrează timp de 50 ani.**

Registreele de contabilitate, precum și documentele justificative se păstrează în arhivă, de regulă în forma lor originală, grupate în funcție de natura operațiilor și în ordine cronologică în cadrul exercițiului financiar la care se referă, în dosare numerotate, șnuruite și parafate. Aceste dosare se păstrează în spații special amenajate, asigurate împotriva degradării, distrugerii sau sustragerii, dotate cu mijloace de prevenire a incendiilor.

Documentele care privesc operațiuni de fuziune sau de lichidare a societății comerciale se arhivează separat.

Atunci când este necesar, pe baza aprobării persoanei competente, documentele se pot elibera din arhivă, în mod provizoriu, spre consultare, întocmindu-se un proces verbal în care se menționează solicitantul, persoana care a dat aprobarea, scopul ș.a. În locul documentului astfel eliberat se depune o copie certificată de persoana împuternicită în acest scop și dovada semnată de solicitantul care a ridicat originalul.

Pentru evidența documentelor arhivate se utilizează Registrul de evidență curentă, în care se înscriu dosarele și documentele contabile intrate în arhivă, precum și mișcarea acestora în decursul timpului.

Documentele al căror termen legal de păstrare a expirat, se elimină din arhivă, întocmindu-se în acest scop un proces-verbal de către o comisie, sub conducerea conducătorului unității, și operându-se această operațiune în Registrul de evidență curentă al arhivei.

Capitolul 5

CONTUL ȘI DUBLA ÎNREGISTRARE

5.1. NECESITATEA, DEFINIREA ȘI FUNCȚIILE CONTULUI

Contul reprezintă procedeul specific de bază al metodei contabilității, asigurând organizarea acesteia în partidă dublă⁷, iar în ceea ce privește denumirea lui se consideră că, în esență, provine de la cuvântul *compte* din limba franceză sau *conto* din limba italiană.

Spre deosebire de bilanț, prin intermediul căruia se cunosc elementele patrimoniale, de regulă, la sfârșitul exercițiului, contul permite reflectarea existenței și mișcării elementelor patrimoniale în cursul perioadei de gestiune. Altfel spus, contul oferă posibilitatea reflectării tranzacțiilor și altor evenimente care determină creșterea sau diminuarea elementelor de natura bunurilor economice, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a veniturilor și a cheltuielilor, respectiv a proceselor economice și a rezultatelor financiare ce se obțin.

Contul este cel mai reprezentativ procedeu al metodei contabilității conceput astfel încât asigură oglindirea atât în mod curent și cronologic, a tuturor modificărilor ce se produc în masa patrimoniului, corespunzător operațiilor economice și financiare care se efectuează, cât și la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune, de regulă lunar, pentru fiecare element component al acestuia.

Se utilizează câte un cont distinct pentru fiecare element patrimonial de activ și de pasiv sau, altfel spus, fiecare cont privește doar un singur element patrimonial, dar oglindește atât situația acestuia la un moment dat, cât și diminuările și creșterile pe care el le-a înregistrat în cursul perioadei de gestiune. Totodată, se folosește câte un singur cont pentru fiecare categorie omogenă de operații economice și financiare de natura proceselor economice, denumite cheltuieli și venituri.

Astfel, contul asigură ordonarea și sistematizarea informațiilor de natură contabilă. În fiecare dintre conturile ce privesc elementele patrimoniale se înregistrează, într-o primă etapă, existentul, de regulă, de la începutul anului, corespunzător elementului pentru care se utilizează, preluat din bilanțul inițial. Ulterior, se reflectă modificările elementului respectiv, pe baza documentelor justificative întocmite pentru operațiile de majorări și diminuări produse în cursul perioadei de gestiune. În plus, contul oglindește existentul de la sfârșitul perioadei de gestiune, prin însumarea creșterilor cu existentul inițial și scăderea din rezultatul astfel obținut a diminuărilor.

Conturile, așa cum reiese din cele amintite anterior, asigură urmărirea existenței și modificării volumului și structurii elementelor patrimoniale și, prin aceasta, permit stabilirea la sfârșitul exercițiului, prin intermediul bilanțului, a poziției financiare a întreprinderii, care constituie un obiectiv esențial al situațiilor financiare anuale.

La rândul lor, conturile de cheltuieli și cele de venituri creează premisele necesare pentru reflectarea, cu ajutorul contului de profit și pierdere întocmit la sfârșitul anului financiar a performanțelor obținute de unitatea economică în cadrul

⁷ Mihai M., *Principiile contabilității*, Editura Universitaria Craiova, 1999, pag. 46.

exercițiului la care se referă, ceea ce reprezintă un alt obiectiv esențial al raportărilor contabile anuale.

În contextul celor amintite anterior, se poate menționa că diversitatea elementelor patrimoniale și a celor de venituri și cheltuieli determină utilizarea de către întreprinderi a unui număr apreciabil de conturi, câte un cont pentru fiecare dintre elementele respective, care în totalitatea lor constituie sistemul de conturi, statuat ca o componentă importantă a sistemului de contabilitate.

Aspectele prezentate anterior scot în evidență și faptul că **fiecare cont are un conținut economic bine definit, care corespunde esenței elementului patrimonial sau categoriei de procese economice pentru care se utilizează**, iar conținutul economic al acestuia determină sau sugerează **și denumirea contului care îi asigură înregistrarea**.

În ceea ce privește conturile se reține că înregistrarea operațiilor economice și financiare care intră în sfera de acțiune a fiecăruia dintre ele se efectuează în etalon bănesc, ceea ce reprezintă o condiție obligatorie pentru generalizarea ulterioară a datelor prin intermediul bilanțului. Totodată, în cazul elementelor patrimoniale de natura activelor circulante materiale se utilizează și etalonul natural, care contribuie la asigurarea integrității acestora.

Contul îndeplinește mai multe funcții, dintre care se amintesc cele mai semnificative și anume: economică, statistică, de calcul, de control, de grupare, de sistematizare, contabilă ș.a.

Funcția economică a fiecărui cont este determinată de însuși conținutul său economic, în sensul că asigură urmărirea unui anumit bun patrimonial, unei anumite surse de finanțare sau unui proces economic distinct, precum și a rezultatului financiar.

Funcția statistică este determinată de faptul că datele și informațiile pe care le furnizează conturile se utilizează de către statistică pentru calcularea mai multor indicatori utili pentru cei interesați, cum sunt: volumul bunurilor economice, mărimea capitalului social și a capitalurilor proprii, costul producției, volumul cifrei de afaceri, nivelul beneficiului sau pierderii ș.a.

Funcția de calcul se referă la numeroasele operațiuni aritmetice sau de altă natură ce se efectuează în cadrul conturilor sau cu ajutorul acestora pentru determinarea modificărilor și a existentului fiecărui element patrimonial, pentru stabilirea costului efectiv de achiziție sau de producție, după caz, precum și a rezultatelor financiare obținute ș.a.

Funcția de control este caracteristică anumitor conturi care, prin conținutul lor, permit verificarea integrității patrimoniului întreprinderii, compararea costurilor efective de producție și a cifrei de afaceri cu ceea ce a fost programat etc.

Funcția de grupare este specifică tuturor conturilor, deoarece, cu ajutorul lor, se reflectă, în mod individual sau pe elemente omogene, elementele ce privesc patrimoniul întreprinderii, procesele economice și rezultatele financiare.

Funcția de sistematizare este, de asemenea, specifică tuturor conturilor, în sensul că ele asigură urmărirea distinctă a operațiilor economice și financiare care determină, pe de o parte, creșteri sau majorări, iar pe de altă parte diminuări sau scăderi pentru același element patrimonial sau de procese economice.

Funcția contabilă este determinată de conținutul economic aferent conturilor, în funcție de care se utilizează o anumită metodologie de funcționare a lor. Această funcție asigură, de altfel, exercitarea tuturor celorlalte funcții pe care le îndeplinesc conturile, așa cum sunt amintite anterior.

5.2. ELEMENTELE CARACTERISTICE STRUCTURII CONTULUI

Structura fiecărui cont este astfel elaborată încât asigură informațiile necesare care privesc operațiile economice și financiare individuale, precum și totalul acestora, referitoare la elementul patrimonial pentru care se utilizează, informații care ulterior se folosesc în vederea continuării fluxului prelucrării lor până la obținerea informațiilor de sinteză.

Pentru realizarea acestui deziderat, în structura fiecărui cont sunt delimitate mai multe **elemente componente** și anume:

- Denumirea sau titlul contului;
- Explicația operației înregistrate;
- Debitul și creditul contului;
- Rulajele contului;
- Total sume;
- Soldurile contului.

Denumirea sau titlul contului este astfel stabilită încât este similară sau, atunci când este posibil, se identifică cu denumirea elementului patrimonial pentru care se utilizează, care poate fi un bun economic, o sursă de finanțare, un proces economic sau rezultatul financiar.

De altfel, conținutul economic al fiecărui cont, precum și denumirea lui sunt determinate de conținutul și denumirea elementului a cărui evidență o asigură. Astfel, fiecare cont se individualizează și permite, în cadrul contabilității curente, urmărirea unui singur fel de element.

Dintre numeroasele conturi utilizate în contabilitate se amintesc denumirile câtorva dintre ele și anume: “Terenuri”, “Construcții”, “Mijloace de transport”, “Împrumuturi acordate pe termen lung”, “Amortizarea construcțiilor”, “Materii prime”, “Produse finite”, “Mărfuri”, “Furnizori”, “Clienți”, “Impozitul pe profit”, “Conturi curente la bănci”, “Casa”, “Cheltuieli cu materiile prime”, “Cheltuieli privind mărfurile”, “Venituri din vânzarea mărfurilor”, “Capital subscris vărsat”, “Profit și pierdere” etc.

Totodată, se menționează că fiecărui cont i se atribuie un simbol cifric, format, de regulă, din trei sau patru cifre, care permite utilizarea lui cu ușurință, în activitatea practică.

Atât denumirile, cât și simbolurile conturilor utilizate în cadrul contabilității întreprinderii sunt stabilite în mod unitar pentru toate unitățile economice din țară. Normalizatorii în domeniu înscriu aceste elemente într-un plan de conturi general.

Explicația operației înregistrate constă în prezentarea succintă a esenței operației care se reflectă în cadrul contului, pe baza documentului justificativ în care aceasta este consemnată, fiind denumită **explicație descriptivă**. Această explicație conține, în plus, și alte date care permit identificarea cu ușurință a operației respective, în sensul precizării denumirii, numărului și datei documentului justificativ în care a fost consemnată.

În activitatea practică se utilizează și **explicația contabilă**, care constă în aceea că pentru o operație economică și financiară înregistrată în debit sau în credit se precizează denumirea sau simbolul contului corespondent în care aceasta se reflectă în mod concomitent, potrivit dublei înregistrări.

Debitul și creditul contului reprezintă denumiri, stabilite în mod convențional, pentru cele două părți pe care acesta le conține. Denumirea de debit este atribuită pentru partea din stânga a contului, iar cea de credit pentru partea opusă, deci cea din dreapta acestuia. Prin intermediul celor două elemente amintite se realizează

delimitarea celor două categorii de modificări pe care le produc operațiile economice și financiare ce se efectuează și care determină creșteri și diminuări.

La rândul său, semnificația fiecăreia dintre cele două denumiri amintite, debit și credit, este diferită, fiind determinată de conținutul economic aferent conturilor și în funcție de acesta este stabilită funcția contabilă a lor.

În debit și, deci, în partea stângă a conturilor de bunuri economice se înregistrează existentul și creșterile, iar în cazul surselor de finanțare se reflectă diminuările.

În credit și, implicit, în partea dreaptă a conturilor de bunuri economice se oglindesc diminuările, iar în cazul conturilor de surse de finanțare se înregistrează existentul și creșterile, deci în mod invers comparativ cu debitul.

Rulajele contului, în speță debitor și creditor, reprezintă totalul operațiilor economice și financiare pe care acesta le reflectă, în cursul unei perioade de gestiune, în fiecare din cele două părți ale sale, în partea din stânga și respectiv din partea opusă, deci cea din dreapta contului.

Înregistrarea valorică a oricărei operații economice și financiare în debit este denumită **sumă debitoare**, iar în cazul unei valori reflectate în credit poartă denumirea de **sumă creditoare**.

La sfârșitul fiecărei perioade de gestiune, prin adunarea tuturor sumelor înregistrate în debitul, precum și în creditul unui cont se determină rulajele perioadei respective, deci **rulajul debitor și rulajul creditor**, care se utilizează ulterior pentru întocmirea bilanței de verificare a conturilor sintetice.

Total sume reprezintă elementul contului care conține atât existentul inițial, cât și rulajele acestuia. În cazul conturilor de bunuri economice, totalul sumelor debitoare este mai mare decât rulajele de aceeași natură, deoarece acest total conține și existentul inițial, înregistrat, de asemenea, în debit. Pentru conturile privind sursele de finanțare situația este inversă și constă în aceea că totalul sumelor creditoare este mai mare decât rulajul de aceeași natură și aceasta pentru faptul că tot în credit este reflectat și existentul inițial.

Pe de altă parte, trebuie reținut că totalul sumelor creditoare pentru conturile de bunuri economice și totalul sumelor debitoare aferente conturilor privind sursele de finanțare sunt identice cu rulajele de aceeași natură, deoarece nu conțin soldurile inițiale.

Soldurile contului, respectiv inițial și final, reflectă existentul la un moment dat aferent elementului patrimonial pentru care este utilizat.

Soldul inițial este cel corespunzător începutului de exercițiu și este determinat la sfârșitul exercițiului anterior, deci ca sold final aferent anului financiar respectiv. Există, de asemenea, sold inițial, în mod similar, la începutul oricărei alte perioade de gestiune.

Soldul final privește sfârșitul perioadelor de gestiune (exercițiu financiar, trimestru, semestru, lună) și este calculat prin compararea totalului sumelor debitoare cu totalul sumelor creditoare, astfel:

- pentru conturile destinate bunurilor economice se scade totalul sumelor creditoare din totalul celor debitoare, care în mod firesc, este mai mare, obținându-se un **sold final debitor**;

- pentru conturile ce privesc sursele de finanțare se procedează invers, în sensul că se deduce totalul sumelor debitoare din totalul celor creditoare, care, de regulă, este mai mare, rezultând un **sold final creditor**.

Totodată, se menționează că, la un moment dat, un cont poate avea un singur fel de sold, debitor sau creditor, după caz.

În cazul în care sumele totale debitoare sunt egale cu cele creditoare rezultă un sold zero sau, altfel spus, contul respectiv nu prezintă sold, fiind denumit cont balansat, întrucât cele două părți ale sale se află în echilibru, sau cont soldat, deci fără sold. În această categorie se încadrează toate conturile de procese economice, de venituri și de cheltuieli, precum și alte conturi de bunuri economice sau de surse de finanțare.

Pentru o mai bună înțelegere a metodologiei de calcul a elementelor contului vom prezenta două exemple, pentru un cont de activ și pentru unul de pasiv, așa cum se observă în schema următoare:

D 301 "Materii prime" C			D 401 "Furnizori" C			
1. Sold inițial	100				200	1. Sold inițial
	250	120		450	300	
2. Rulaj debitor (intrări)	300	210	3. Rulaj creditor (ieșiri)	3. Rulaj debitor (scăderi)	210	2. Rulaj creditor (creșteri)
	170	80		100	400	
	50	100		300	120	
4. Total sume debitoare (1+2)	870	510	5. Total sume creditoare (3)	5. Total sume debitoare (3)	1060	4. Total sume creditoare (1+2)
		360	6. Sold final debitor (4-5)	6. Sold final creditor (4-5)	560	

Așa cum s-a amintit anterior, soldurile finale reprezintă și soldurile inițiale pentru aceleași conturi, cu ocazia deschiderii acestora pentru noul exercițiu sau noua perioadă de gestiune, după caz.

5.3. REGULILE DE FUNCȚIONARE A CONTURILOR

Atributele conturilor, așa cum au fost prezentate anterior, se pot transpune în practică prin utilizarea unor reguli clare de funcționare a lor, care sunt în număr de patru.

- **Prima regulă de funcționare a conturilor** privește modul cum acestea încep să funcționeze, în sensul înregistrării existențelor inițiale, de la începutul exercițiului financiar, aferente elementelor patrimoniale pe care le deține întreprinderea.

Astfel, prin descompunerea bilanțului inițial s-a constatat că valorile existente în posturile de activ ale acestuia au fost înregistrate în debitul conturilor de activ, iar cele înscrise în posturile de pasiv s-au înregistrat în creditul conturilor de pasiv, devenind, astfel, solduri inițiale debitoare și respectiv creditoare.

În funcție de aceste aspecte concludente, **prima regulă de funcționare a conturilor** se definește astfel: **conturile de activ încep să funcționeze prin debitare, înregistrând în debit existențele inițiale de activ, aferente bunurilor economice, iar conturile de pasiv încep să funcționeze prin creditare, înregistrând în credit existențele inițiale de pasiv, corespunzătoare, astfel, surselor de finanțare.**

- **Regula a doua de funcționare a conturilor** se referă la operațiile economice și financiare ce produc majorarea elementelor patrimoniale de activ și a celor de pasiv, operații care se efectuează, în mod curent, în cursul exercițiului sau perioadei de gestiune.

Avându-se în vedere faptul că operațiile privind creșterile sunt de aceeași natură cu existențele inițiale, rezultă că se înregistrează în aceeași parte a contului, deci în debitul conturilor de activ și respectiv în creditul conturilor de pasiv.

Pe baza acestor constatări, **regula a doua de funcționare a conturilor** se definește astfel: **conturile de activ se debitează cu majorările – creșterile, intrările**

- **elementelor de activ, iar conturile de pasiv se creditează cu majorările – creșterile, intrările – elementelor de pasiv.**

• **Regula a treia de funcționare a conturilor** este determinată de operațiile economice și financiare care generează micșorarea elementelor patrimoniale de activ și a celor de pasiv, operații ce se efectuează, în mod frecvent, în cursul exercițiului sau al perioadei de gestiune.

În funcție de cele prezentate anterior, **regula a treia de funcționare a conturilor** se definește astfel: **conturile de activ se creditează cu micșorările – diminuările, scăderile etc. – elementelor de activ, iar conturile de pasiv se debitează cu micșorările – diminuările, scăderile etc. – elementelor de pasiv.**

• **Regula a patra de funcționare a conturilor** privește modul cum se asigură stabilirea existențelor finale la sfârșitul exercițiului sau altei perioade de gestiune, fiind denumite solduri finale aferente elementelor patrimoniale pentru care se utilizează.

În cazul conturilor de activ, destinate bunurilor economice, totalul sumelor debitoare este, de regulă, mai mare decât totalul sumelor creditoare și astfel soldul final este debitor.

Pentru conturile de pasiv, destinate surselor de finanțare, situația este inversă, în sensul că, de regulă, este mai mare totalul sumelor creditoare și, în consecință, soldul final este creditor.

Față de aceste două situații, care sunt cele normale, în activitatea practică se pot întâlni și excepții, considerate ca fiind justificate, în sensul că pentru unele conturi de activ este mai mare totalul sumelor creditoare, iar pentru cele de pasiv este mai mare totalul sumelor debitoare, ceea ce determină stabilirea de solduri finale creditoare pentru conturile de activ și debitoare pentru cele de pasiv.

În acest sens, se exemplifică situația contului “Impozitul pe profit/venit” care este de pasiv, dar, la sfârșitul unor exerciții financiare, poate avea sold final debitor. În prima parte a exercițiului se obține profit și are loc înregistrarea și decontarea impozitului aferent, în credit și, respectiv, în debit și, deci, contul în cauză are sold zero. Ulterior, unitatea își încheie activitatea cu pierdere și, în mod firesc, diminuează în mod corespunzător obligația privind impozitul pe profit și, implicit, totalul sumelor creditoare, care, altfel, devine mai mic decât totalul sumelor debitoare.

Se reamintește și faptul că există și conturi fără sold sau cu sold zero. Aceasta în cazul în care cele două categorii de sume, debitoare și creditoare, luate în calcul sunt egale.

Avându-se în vedere aspectele relatate mai sus, **regula a patra de funcționare a conturilor** se definește astfel: **conturile de activ au sold final debitor, corespunzător existențelor de bunuri economice la un moment dat, sau sold zero, iar conturile de pasiv au sold final creditor, care reprezintă existențele surselor de finanțare la un moment dat, sau sold zero.**

În categoria conturilor care au sold final zero se includ, în principal, conturile de cheltuieli și cele de venituri, care, la sfârșitul exercițiului sau perioadei de gestiune, se închid, în sensul că totalul sumelor debitoare și, respectiv, creditoare se transferă în contul de rezultate financiare, înregistrându-se în creditul conturilor de cheltuieli sau în debitul conturilor de venituri, potrivit celei de-a treia reguli de funcționare a conturilor.

Regulile de funcționare a conturilor se pot sintetiza, în funcție de cele două categorii de conturi, de activ și de pasiv, așa cum se prezintă în continuare.

• **Conturile de activ înregistrează în debit atât existențele inițiale, cât și creșterile de activ, iar în credit reflectă micșorările de activ și prezintă sold final debitor sau sold zero.**

• **Conturile de pasiv înregistrează în credit atât existențele inițiale, cât și creșterile de pasiv, iar în debit oglindesc micșorările de pasiv și au sold final creditor sau sold zero.**

Regulile de funcționare a conturilor se prezintă în mod sugestiv în schemele de mai jos.

CONTURILE DE ACTIV
privesc elementele patrimoniale
de natura bunurilor economice

<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Existențele inițiale de activ • Creșterile de activ • Sold final debitor sau zero 	<ul style="list-style-type: none"> • Micșorările de activ

Fig. 1. Regulile de funcționare a conturilor de activ

CONTURILE DE PASIV
privesc elementele patrimoniale
de natura surselor de finanțare

<i>Debit</i>	<i>Credit</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Micșorările de pasiv 	<ul style="list-style-type: none"> • Existențele inițiale de pasiv • Creșterile de pasiv • Sold final creditor sau zero

5.4. DUBLA ÎNREGISTRARE ȘI CORESPONDENȚA CONTURILOR

5.4.1. Definirea și rolul dublei înregistrări

Realizarea în mod corespunzător a obiectului de studiu al contabilității este condiționată, printre altele, de cunoașterea și transpunerea în practică a dublei înregistrări și a corespondenței conturilor.

În ceea ce privește dubla înregistrare este cunoscut deja, din paragraful referitor la elementele specifice ale metodei contabilității, că reprezintă o trăsătură specifică a acestei metode care asigură menținerea echilibrului permanent al tuturor operațiilor economice și financiare ce produc mișcări în masa elementelor patrimoniale aparținând întreprinderii.

Fiecare operație economică și financiară simplă, care privește doar două elemente patrimoniale distincte, modifică concomitent și cu aceeași sumă două posturi bilanțiere, fie din cele două părți ale acestuia, activ și pasiv, fie din cadrul fiecăreia dintre acestea, după cum se încadrează în categoria modificărilor de volum și, respectiv, de structură.

Pe de altă parte, între bilanț și cont există o legătură semnificativă care, printre altele, se referă la faptul că posturilor din bilanț le corespund conturile utilizate în contabilitatea curentă, ceea ce conduce la concluzia că înregistrarea oricărei operații economice și financiare se realizează cu ajutorul a două conturi, fie unul de activ și celălalt de pasiv, fie ambele din activ ori din pasiv, după caz.

Astfel, fiecare operație economică sau financiară determină o dublă modificare în bilanț și este oglindită în contabilitatea curentă prin intermediul unei duble înregistrări în conturi, în mod concomitent și cu aceeași sumă, astfel încât se menține echilibrul permanent între structurile bilanțiere de activ și de pasiv.

În ceea ce privește **dubla înregistrare** se menționează că în literatura de specialitate este exprimată și opinia potrivit căreia se pot avea în vedere **două modalități de explicare a ei, bazate pe fluxuri și pe patrimoniu**, avându-se în vedere concepțiile privind rolul contabilității ca instrument de elaborare a deciziilor și, respectiv, instrument de control⁸.

Dubla înregistrare, în funcție de fluxuri, este explicată prin aceea că asigură reflectarea fluxurilor economice în relațiile de schimb care generează, în fiecare situație, două fluxuri în sens contrar și cu aceeași valoare, în sensul originii sau resursei și al destinației sau utilizării.

La rândul său, explicația care are la bază patrimoniul, constă în faptul că fiecare mișcare ce modifică un element patrimonial este însoțită, în mod obligatoriu, de altă mișcare inversă și de valoare egală a altui element patrimonial.

Aceste ultime două modalități de abordare a dublei înregistrări, confirmă aspectele ce le preced, reliefând ideea potrivit căreia aceasta asigură oglindirea sub dublu aspect a oricărui flux economic sau tranzacție, precum și a oricărei modificări patrimoniale, ceea ce se poate realiza numai cu ajutorul conturilor, respectiv debitul și creditul acestora.

În funcție de cele prezentate anterior, se poate reține că **dubla înregistrare constă în înregistrarea simultană a unei operații economice și financiare în debitul unui cont și în creditul altui cont, deci în două conturi**.

În legătură cu rolul dublei înregistrări a operațiilor economice și financiare în conturi, se reține și faptul că asigură premisa necesară pentru verificarea exactității datelor cu ajutorul balanței de verificare, în cadrul căreia se preiau sumele pe care acestea le conțin la finele fiecărei luni.

5.4.2. Corespondența conturilor

În paragraful anterior s-a argumentat conținutul dublei înregistrări, potrivit căreia **se utilizează cel puțin două conturi pentru reflectarea în contabilitate a fiecărei operații economice și financiare**. Aceste conturi se stabilesc în funcție de conținutul economic al operației supuse înregistrării în contabilitate, ceea ce determină o legătură firească de reciprocitate între ele.

Relația amintită poartă denumirea de **corespondența conturilor** și este logică, fiind determinată de conținutul economic al fiecărei operații care face obiectul unei înregistrări contabile, iar conturile utilizate în acest scop sunt denumite **conturi corespondente**.

Conturile corespondente se stabilesc în mod distinct pentru fiecare operație economică sau financiară, fiind consemnate pe documentul în care aceasta este oglindită. Această operațiune, denumită și **contare**, este deosebit de importantă pentru obținerea, în cadrul fiecăruia dintre conturi, a sumelor adecvate conținutului său economic și, implicit, a informațiilor ulterioare care să contribuie la satisfacerea obiectivelor ce-i revin obiectului contabilității.

Relația existentă între debitul și creditul conturilor se stabilește în funcție de modificările pe care le generează operațiile economice în bilanț, fapt pentru care pot fi identificate următoarele **tipuri principale de corespondențe între conturi**:

1. corespondențe ce se stabilesc între conturi de activ și conturi de pasiv, care sunt afectate în sensul majorării, ceea ce presupune debitarea contului de activ și creditarea celui de pasiv;

⁸ Colasse, Bernand – Contabilitatea generală, Editura Moldova, Iași, 1995, pag 47 și urm.

2. corespondențe ce se stabilesc între conturi de activ și conturi de pasiv, care sunt afectate în sensul scăderii, ceea ce presupune debitarea contului de pasiv și creditarea celui de activ;
3. corespondențe care se stabilesc numai între conturi de activ, unul afectat în sensul majorării, care se debitează, iar celălalt afectat în sensul diminuării, care se creditează;
4. corespondențe care se stabilesc doar între conturi de pasiv, unul care înregistrează o creștere și se creditează, iar celălalt care înregistrează o scădere și se debitează.

Trebuie precizat faptul că aceste corespondențe se stabilesc întotdeauna între două conturi, cel puțin, ceea ce înseamnă că, **în anumite situații justificate**, pentru a reflecta o operație economică **pot să intre în corespondență și mai mult de două conturi simultan**.

În funcție de cele prezentate anterior, **corespondența conturilor poate fi definită ca o relație reciprocă între debitul unui cont și creditul altui cont, iar conturile astfel utilizate sunt denumite conturi corespondente și asigură realizarea dublei înregistrări a tuturor operațiilor economice și financiare.**

5.5. ANALIZA CONTABILĂ A OPERAȚIILOR ECONOMICE

O etapă importantă în fluxul operațiunilor ce se efectuează pentru înregistrarea operațiilor economice și financiare în conturi, o constituie analiza contabilă, care asigură în finalul său stabilirea formulei contabile pentru fiecare dintre acestea.

Analiza contabilă se efectuează în mod distinct pentru fiecare operație economică și financiară înscrisă într-un document justificativ, prin descompunerea ei în elemente componente, în scopul stabilirii modificărilor – majorări sau diminuări – pe care le determină în masa patrimoniului, a conturilor corespondente și a părții acestora – debit sau credit – în care se va reflecta suma aferentă operației respective.

Analiza contabilă propriu-zisă constă în parcurgerea a patru etape succesive, care se prezintă în cele ce urmează.

a. Stabilirea naturii operației economice sau financiare supuse analizei, respectiv a conținutului său economic, care, de altfel, reiese din documentul justificativ pe baza căruia se efectuează analiza contabilă.

b. Stabilirea modificărilor ce se produc în bilanț de operația analizată, respectiv a elementelor de activ și de pasiv care se modifică și a sensului în care se produce această schimbare – creștere sau diminuare –, precum și a tipului de modificare bilanțieră.

c. Stabilirea conturilor corespondente corespunzătoare elementelor patrimoniale care au fost modificate și, implicit, în care se va înregistra operația ce face obiectul analizei.

d. Aplicarea regulilor de funcționare a conturilor pentru a determina, în raport cu funcția contabilă a celor corespondente, în care parte a acestora – debit sau credit – se înregistrează operația analizată și, implicit, **stabilirea formulei contabile**.

5.6. FORMULA ȘI ARTICOLUL CONTABIL

5.6.1. Formula și articolul contabil de înregistrare curentă

Consecința firească a analizei contabile, în sensul finalizării ei, așa cum reiese și din paragraful anterior, o constituie stabilirea formulei contabile, care materializează relația reciprocă dintre contul care se debitează și cel care se creditează. Altfel spus, formula contabilă asigură concretizarea analizei contabile, dublei înregistrări a operațiilor economice și financiare și a corespondenței conturilor.

Formula contabilă conține următoarele patru componente:

- a. **Contul corespondent debitor**, care se află în stânga egalității și aceasta pentru faptul că debitul reprezintă partea stângă a contului;
- b. **Contul corespondent creditor**, care este situat în partea dreaptă a egalității, deoarece creditul constituie partea dreaptă a contului;
- c. **Semnul „ = ”**, care semnifică egalitatea, interdependența și corelația dintre primele două componente amintite (a și b), în sensul egalității valorice între conturile corespondente;
- d. **Sumele** corespund operației înregistrate și, implicit, sunt reflectate în conturile corespondente utilizate în acest scop.

În cazul în care formula contabilă conține doar două conturi corespondente, unul debitor și altul creditor, este denumită **formulă contabilă simplă**:

$$\text{Cont X} = \text{Cont Y} \quad \text{Suma}$$

Suma se poate înscrie atât în stânga contului debitor, cât și în partea dreaptă a celui creditor, astfel:

$$\text{Suma} \quad \text{Cont X} = \text{Cont Y} \quad \text{Suma}$$

Formula contabilă poate avea și altă formă de prezentare, cu sferă de aplicare relativ redusă, în sensul că nu conține semnul egal („ = ”), prezentându-se astfel:

Debit: Cont X Suma
Credit: Cont Y Suma

În activitatea practică se utilizează, în mod frecvent, și formule contabile cu mai mult de două conturi corespondente, denumite **formule contabile compuse**, care sunt generate de operațiile economice sau financiare ce modifică mai mult de două elemente patrimoniale și conțin:

- două sau mai multe conturi debitoare și un cont creditor;
- un singur cont debitor și mai multe conturi creditoare.

$$\begin{array}{l} \% \\ \text{Cont X} \\ \text{Cont Y} \end{array} = \text{Cont Z} \quad \frac{\text{Suma Z}=\text{SumaX}+\text{SumaY}}{\text{Suma X} \\ \text{Suma Y}}$$

sau:

$$\text{Cont X} = \begin{array}{l} \% \\ \text{Cont Y} \\ \text{Cont Z} \end{array} \quad \frac{\text{Suma X}=\text{SumaY}+\text{SumaZ}}{\text{Suma Y} \\ \text{Suma Z}}$$

În practica și literatura din alte țări și doar în cazuri izolate în țara noastră este

utilizată și formula contabilă în cadrul căreia intervin două sau mai multe conturi debitoare și, de asemenea, două sau mai multe conturi creditoare.

În funcție de cele amintite mai sus, se poate reține că, sub aspectul numărului de conturi corespondente utilizate în cadrul formulelor contabile, se poate face gruparea lor în formule contabile simple și formule contabile compuse, deci cu două și respectiv mai mult de două conturi corespondente.

Din modul de prezentare a formulelor contabile compuse se poate observa apariția unei noi componente a lor, reprezentată de **semnul „ % ”**, care semnifică „următoarele”, în sensul conturilor care se înscriu sub el.

În ceea ce privește **articolul contabil** se menționează că, în comparație cu formula contabilă, conține, în plus, explicația descriptivă a operației economice sau financiare ce se înregistrează, explicație care se referă la precizarea succintă a acesteia și la denumirea, numărul și data documentului justificativ în care este consemnată. De altfel, explicația descriptivă constituie, de regulă, un element distinct al conturilor și, în consecință, înregistrările pe care acestea le reflectă reprezintă articole contabile.

Formulele și articolele contabile obișnuite sau de înregistrare curentă aferente operațiilor economice și financiare se întocmesc **cu sume în negru**, așa cum s-a observat și din exemplele anterioare, ceea ce denotă că, în debitul sau creditul conturilor în care se înregistrează, ele sunt cumulate (adunate), în mod obișnuit, cu celelalte sume existente în aceeași parte a acestora.

Totodată, se menționează că formulele contabile se întocmesc, de regulă, direct pe documentele justificative ce urmează a fi înregistrate în contabilitate, iar această operațiune este denumită **„contarea documentelor”**.

5.6.2. Formula și articolul contabil de stornare

În activitatea practică există atât unele situații justificate, cât și altele de natură subiectivă, când se impune corectarea sau anularea unei înregistrări contabile anterioare, ceea ce determină întocmirea de **formule contabile de stornare**, cu sume în negru sau în roșu, după caz.

Aceste formule de rectificare sunt impuse de faptul că în conturi nu se admite corectarea sumelor scrise greșit prin ștergerea sau tăierea lor și înscrierea ulterioară a sumelor corecte.

Stornarea în negru constă în anularea unei formule contabile, întocmită anterior greșit, prin inversarea acesteia, urmată de întocmirea formulei contabile corecte.

Pentru exemplificare presupunem operația de încasare prin virament a unui credit bancar pe termen lung, care s-a înregistrat eronat astfel:

a. “Conturi la bănci în lei” = “Împrumuturi acordate pe termen lung” 80.000

Ca urmare a unor verificări efectuate se observă că formula contabilă este întocmită greșit și se procedează la stornarea în negru:

b. “Împrumuturi acordate pe termen lung” = “Conturi la bănci în lei” 80.000

Se întocmește formula contabilă corectă:

c. “Conturi la bănci în lei” = “Credite bancare pe termen lung” 80.000

Considerăm că trebuie menționat faptul că formula contabilă de stornare în negru prezintă dezavantajul că stabilește corespondențe nereale între conturi și, totodată, denaturează rulajul conturilor mărindu-l artificial cu sume care nu

corespund unor operații economice reale.

Stornarea în roșu presupune repetarea formulei contabile greșite, însă cu sumele scrise în roșu (sau scrise în negru, dar încadrate într-un chenar), ceea ce înseamnă că aceste sume se vor scădea anulând pe cele eronate, după care se întocmește formula contabilă corectă.

Reluând exemplul de mai sus, stornarea în roșu se efectuează astfel:

a. formula contabilă întocmită greșit:

“Conturi la bănci în lei” = “Împrumuturi acordate pe termen lung” 80.000

b. Formula contabilă de stornare în roșu:

“Conturi la bănci în lei” = “Împrumuturi acordate pe termen lung”

80.000

c. Formula contabilă corectă:

“Conturi la bănci în lei” = “Credite bancare pe termen lung” 80.000

5.7. CLASIFICAREA CONTURILOR ȘI RELAȚIA DINTRE CELE SINTETICE ȘI ANALITICE

Diversitatea elementelor patrimoniale și a celor de venituri și cheltuieli determină utilizarea de către întreprinderi a unui număr apreciabil de conturi, câte un cont pentru fiecare dintre aceste elemente, care în totalitatea lor constituie **sistemul de conturi**, statuat ca o componentă importantă a sistemului de contabilitate.

În condițiile utilizării unui număr apreciabil de conturi, care se diferențiază în funcție de mai multe aspecte, este necesară clasificarea lor. Această operațiune facilitează cunoașterea și înțelegerea aspectelor ce privesc utilizarea propriu-zisă a conturilor.

a. În raport cu funcția lor contabilă, conturile se clasifică în două categorii semnificative și anume: conturi cu funcție contabilă **de activ** și conturi cu funcție contabilă **de pasiv**.

Acestea mai sunt denumite și **conturi monofuncționale**, deoarece respectă integral fie cerințele regulilor de funcționare ale conturilor de activ, fie ale celor de pasiv. Altfel spus, conturile de această natură prezintă întotdeauna un singur fel de sold final, debitor pentru cele de activ și creditor în cazul celor de pasiv.

Există și conturi denumite **bifuncționale**, care, în anumite situații justificate, fac excepție de la această regulă, în sensul că deși sunt conturi de activ, pot prezenta sold final creditor și invers, în cazul unor conturi de pasiv, care pot avea sold final debitor.

La rândul lor, conturile bifuncționale, în funcție de soldul lor final, stabilit la un moment dat, se încadrează în prima categorie sau în următoarea. Această delimitare este importantă pentru aplicarea regulilor de funcționare a conturilor.

b. În raport cu sfera de cuprindere se face delimitarea în conturi sintetice și conturi analitice.

Conturile sintetice asigură reflectarea tuturor elementelor ce privesc atât patrimoniul întreprinderii, cât și procesele economice pe care aceasta le efectuează, inclusiv rezultatele financiare ce se obțin, grupate în funcție de trăsăturile lor caracteristice. Ele asigură sistematizarea și generalizarea datelor în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale și a altor raportări contabile sau fiscale periodice. Sunt stabilite de Ministerul Finanțelor Publice prin intermediul Direcției de reglementări contabile și au caracter obligatoriu, în sensul că fiecare întreprindere poate utiliza conturile care îi sunt necesare, dar selectate numai dintre cele care sunt reglementate.

Conturile analizate sunt deosebit de importante pentru contabilitate, asigurând realizarea contabilității sintetice, prin intermediul căreia se obțin informații la nivelul

grupelor omogene de bunuri economice, de surse de finanțare și de procese economice. În acest sens, exemplificăm conturile: „Mărfuri”, care sintetizează toate valorile aferente sortimentelor de mărfuri comercializate de întreprindere; „Produse finite”, care grupează valoric toate felurile de produse obținute din activitatea de producție; „Clienți”, destinat generalizării datelor privind creanțele provenite din vânzări de produse și servicii etc.

Conturile analitice se utilizează în scopul urmăririi detaliate a elementelor înregistrate în conturile sintetice, fiind considerate **conturi dezvoltătoare**. Prin intermediul lor se obțin informații suplimentare în ceea ce privește componența elementelor patrimoniale și a celor de procese economice care fac obiectul înregistrării în anumite conturi sintetice, informații necesare în managementul întreprinderii în vederea dirijării competente a activității curente a acesteia.

Conturile analizate se stabilesc la nivelul întreprinderii, numai pentru conturile sintetice a căror dezvoltare pe feluri de componente prezintă interes în procesul de adoptare a deciziei. În acest sens, se menționează și faptul că, pentru unele conturi sintetice, este obligatorie contabilitatea analitică, în sensul utilizării de conturi analitice, dar acestea se stabilesc în funcție de opțiunea întreprinderii, avându-se în vedere mai multe elemente, dintre care se amintesc: complexitatea și diversitatea activității ce se desfășoară, gradul de generalizare a elementelor patrimoniale urmărite cu ajutorul conturilor sintetice, necesarul de informații pentru factorii de decizie, asigurarea premiselor pentru efectuarea controlului privind integritatea patrimoniului ș.a.

În acest context, se reține că, între fiecare cont sintetic și conturile analitice utilizate pentru dezvoltarea acestuia, există o relație bine definită, care constă în aceea că operațiile ce se reflectă în oricare dintre conturile analitice respective, se oglindește, în mod obligatoriu, și în contul sintetic căruia îi aparțin.

Pentru efectuarea înregistrării operațiilor economice și financiare în conturile analitice se aplică, fără excepție, regulile de funcționare a conturilor sintetice, ceea ce permite compararea și verificarea cu ușurință a exactității datelor valorice existente, la diferite intervale de timp, în cele două categorii de conturi analizate. În acest scop se întocmește câte o bilanță de verificare a conturilor analitice care aparțin unui singur cont sintetic, document ce permite compararea și verificarea concordanței soldurilor – inițial și final – și a rulajelor – debitor și creditor – pe care acestea le reflectă la un moment dat.

În ceea ce privește efectuarea înregistrărilor în conturile analitice se are în vedere faptul că, în funcție de conținutul economic al conturilor sintetice la care se referă, se utilizează numai etalonul valoric sau atât acest etalon, cât și cel natural.

Astfel, în cazul conturilor analitice ce privesc bunuri economice nemateriale, procese economice și surse de finanțare se utilizează doar etalonul valoric. Dintre conturile analitice care se încadrează în această categorie, se exemplifică cele referitoare la următoarele conturi sintetice: „Furnizori”, „Furnizori de imobilizări”, „Clienți”, „Clienți incerti sau în litigiu”, „Debitori diverși”, „Creditori diverși” ș.a.

La rândul lor, conturile analitice corespunzătoare activelor circulante materiale și imobilizărilor corporale folosesc atât etalonul valoric, cât și pe cel natural. Dintre aceste conturi se amintesc cele ce aparțin următoarelor conturi sintetice: „Materii prime”, „Materiale de natura obiectelor de inventar”, „Produse finite”, „Animale și păsări”, „Mărfuri” etc.

Conturile analitice, în funcție de etalonul utilizat pentru înregistrarea operațiilor economice și financiare, creează premisele necesare pentru cunoașterea și verificarea, pe de o parte, a drepturilor și obligațiilor întreprinderii în relațiile sale cu fiecare persoană juridică și fizică, a costului de producție aferent fiecărei secții, atelier sau

fază de producție, iar în cadrul acestora pe feluri de produse, pe comenzi și pentru fiecare lucrare și serviciu realizate. Pe de altă parte, ele permit verificarea integrității patrimoniului, în sensul că asigură datele necesare pentru efectuarea controlului gestionar, reflectând în acest sens, cantitativ și valoric, existentul și mișcările fiecărui element patrimonial aflat în fiecare depozit, magazie etc.

Realizarea acestor deziderate este posibilă datorită relațiilor reciproce existente între conturile sintetice și cele analitice, ceea ce se poate observa și din exemplele ce se prezintă în continuare, prin folosirea unor date ipotetice.

- a.** Contul sintetic „Mărfuri” prezenta la 1 septembrie 2007 un sold inițial debitor de 200 lei, desfășurat pe două conturi analitice și anume:
- Contul analitic A are sold inițial debitor de 120 lei, care corespunde cantității de 100 buc., cu prețul de 1,20 lei/buc. ;
 - Contul analitic B are sold inițial debitor de 80 lei, corespunzător cantității de 200 buc., cu prețul de 0,40 lei/buc. .
- b.** În cursul lunii septembrie 2007 s-au efectuat următoarele operații:
- la data de 12.09.07 s-au primit mărfuri de la furnizori din sortimentul A, în cantitate de 300 buc. cu valoarea totală de 360 lei, conform Notei de recepție nr.;
 - la data de 18.09.07 s-au primit mărfuri de la furnizori din sortimentul B, în cantitate de 400 buc. cu valoarea totală de 160 lei, conform Notei de recepție nr.;
 - la data de 24.09.07 s-au livrat mărfuri unui client astfel: 250 buc. din sortimentul A și 520 buc. din sortimentul B, cu valorile de 300 lei și, respectiv, 208 lei, deci în total 508 lei, conform facturilor nr., fiind astfel necesară descărcarea gestiunii depozitului en gros.

Reflectarea acestor operații în contul sintetic „Mărfuri” și în cele două conturi analitice ale sale se prezintă în tabelele următoare:

Contul sintetic „Mărfuri”

Nr. Operației	Data	Explicații	Sume		
			Debitoare	Creditoare	Sold
1	01.09.07	Sold inițial	200		200
2	12.09.07	Intrări	360		560
3	18.09.07	Intrări	160		720
4	24.09.07	Ieșiri	-	508	212
		TOTAL	720	508	212

Contul analitic „Mărfuri, sortimentul A”

Unitatea de măsură: Buc.

Prețul unitar 1,20 lei/buc.

Nr. operației	Data	Explicații	Cantități			Valori		
			Intrări	Ieșiri	Stoc	Debit	Credit	Sold
1	01.09.07	Sold inițial	100	-	100	120	-	120
2	12.09.07	Intrări	300	-	400	360	-	480
3	24.09.07	Ieșiri	-	250	150	-	300	180
		TOTAL	400	250	150	480	300	180

Contul analitic „Mărfuri, sortimentul B”

Unitatea de măsură: Buc.

Prețul unitar 0,40 lei/buc.

Nr. operației	Data	Explicații	Cantități			Valori		
			Intrări	Ieșiri	Stoc	Debit	Credit	Sold
1	01.09.07	Sold inițial	200	-	200	80	-	80
2	18.09.07	Intrări	400	-	600	160	-	240
3	24.09.07	Ieșiri	-	520	80	-	208	32
		TOTAL	600	520	80	240	208	32

Relațiile dintre cele două conturi analitice exemplificate și contul sintetic „Mărfuri” se prezintă astfel:

- soldul inițial debitor al contului sintetic „Mărfuri”, de 200 lei, este egal cu suma soldurilor inițiale debitoare reflectate în conturile sale analitice, adică: 120 lei + 80 lei;
- rulajul debitor al contului sintetic „Mărfuri”, de 720 lei, este egal cu suma rulajelor debitoare existente în conturile sale analitice, respectiv 480 lei + 240 lei;
- rulajul creditor al contului sintetic „Mărfuri”, de 508 lei, este egal cu suma rulajelor creditoare existente în conturile sale analitice, respectiv 300 lei + 208 lei;
- soldul final debitor al contului sintetic „Mărfuri”, de 212 lei, este egal cu suma soldurilor debitoare oglindite în conturile sale analitice, adică: 180 lei + 32 lei.

Corelațiile de mai sus se confirmă cu ajutorul bilanțelor de verificare analitice, care se întocmesc pentru fiecare cont sintetic. În cadrul unei asemenea bilanțe se înscriu, pentru fiecare cont analitic, datele valorice existente la un moment dat și anume: total sume debitoare, total sume creditoare și soldul final, iar totalurile generale ale bilanței analitice se compară cu sumele existente în contul sintetic pentru aceleași trei elemente.

Din datele prezentate în tabelele anterioare se observă și unele deosebiri ce există între conturile sintetice și cele analitice. În acest sens se rețin următoarele aspecte: pe de o parte, sfera de acțiune a conturilor analitice este mai restrânsă, privește un singur fel de element patrimonial dintre cele reflectate în contul sintetic căruia îi aparțin, iar pe de altă parte conturile analitice utilizează numai etalonul valoric sau atât acest etalon, cât și pe cel natural, iar conturile sintetice folosesc doar etalonul valoric ș.a.

c. În funcție de conținutul lor economic, conturile se delimitează astfel: conturi de bilanț, conturi de procese economice, conturi de ordine și evidență și conturi de gestiune.

Conturile de bilanț se grupează în următoarele clase de conturi: 1. Conturi de capitaluri, 2. Conturi de imobilizări, 3. Conturi de stocuri, 4. Conturi de terți (datorii pe termen scurt și creanțe) și 5. Conturi de trezorerie.

Conturile de procese economice sunt grupate în două clase de conturi și anume: 6. Conturi de cheltuieli și 7. Conturi de venituri.

Conturile de ordine și evidență conțin doar clasa 8, denumită Conturi speciale.

Conturile de gestiune conțin numai clasa cu aceeași denumire și simbolizată cu cifra 9.

În cadrul fiecăreia dintre clasele de conturi amintite sunt delimitate grupe de conturi, simbolizate cu două cifre, dintre care prima este cea atribuită clasei din care acestea fac parte. La rândul său, fiecare grupă conține conturi sintetice de gradul I, simbolizate cu trei cifre, dintre care primele două cifre sunt cele aferente grupei respective. Totodată, se menționează că majoritatea acestor conturi se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul II, denumite și subconturi, care sunt simbolizate cu patru cifre, dintre care primele trei cifre reprezintă simbolul contului sintetic de gradul I.

Capitolul 6

BALANȚA DE VERIFICARE

6.1. NOȚIUNEA, IMPORTANȚA ȘI FUNCȚIILE BALANȚEI DE VERIFICARE

Balanța de verificare, așa cum este cunoscut, constituie un procedeu specific al metodei contabilității care asigură, în principal, legătura între cont și bilanț, dar și între cont și celelalte componente ale situațiilor financiare. Datele oglindite în conturi, deci în contabilitatea curentă, pe feluri de elemente patrimoniale, de procese economice și de rezultate, se centralizează prin intermediul balanței de verificare obținându-se pentru fiecare asemenea element individual suma aferentă fiecărei perioade de gestiune, precum și cumulată de la începutul anului sau activității, după caz, astfel încât la sfârșitul lunii decembrie din fiecare exercițiu se asigură valorile necesare pentru completarea, cu mici excepții, a tuturor componentelor ce privesc situațiile financiare.

De altfel, în activitatea practică, balanța de verificare constituie ultima etapă premergătoare întocmirii situațiilor financiare și implicit a bilanțului și reprezintă o lucrare preliminară cu un caracter complex și un rol important pentru obținerea unor informații în deplină concordanță cu realitatea, contribuind astfel la adoptarea unor decizii economice eficiente. Aceste aspecte se regăsesc și în literatura de specialitate, formulate astfel: „Verificarea se referă atât la respectarea principiului dublei înregistrări a operațiilor economice în contabilitate, cât și a calculelor efectuate cu ocazia determinării rulajelor, sumelor totale și a soldurilor conturilor”⁹.

Balanța de verificare, chiar prin denumirea ei sugerează faptul că permite și efectuarea unui control privind exactitatea datelor înregistrate în conturi, precum și respectarea principiului dublei înregistrări a operațiilor pe care acestea le-au oglindit în cursul perioadei de gestiune și cumulată până la sfârșitul acesteia.

În acest context, se poate reține că prin intermediul balanței de verificare se controlează, de asemenea, existența concordanței rulajelor curente (debitor și creditor) pe care aceasta le conține cu totalul valorilor înscrise în registrul jurnal pentru aceeași perioadă de gestiune.

Totodată, cu ajutorul acestui instrument de lucru contabil se verifică și alte determinări ce se efectuează cu prilejul lucrărilor contabile de sinteză, care privesc aspectul cifric, întocmirea formulelor contabile, stabilirea rulajelor și a soldului fiecărui cont ș.a.

Privită sub aspect grafic, balanța de verificare are forma unui tablou ce conține mai multe coloane, dinte care primele două privesc simbolul și denumirea fiecărui cont, în ordinea crescătoare a simbolului stabilit prin Planul general de conturi, iar următoarele coloane sunt afectate, sub formă de perechi, pentru soldurile inițiale debitoare și creditoare, pentru rulajele debitoare și creditoare, pentru soldurile finale debitoare și creditoare ș.a., în funcție de modelul legal de bilanță adoptat de managementul contabil al întreprinderii.

De altfel, prin intermediul funcțiilor sale, balanța de verificare îți dovedește importanța și utilitatea efectivă în activitatea practică.

⁹ Oprean I. și colectiv – Bazele contabilității agenților economici din România, Ediția a IV-a, Editura Intelcredo, Deva, 2001, pag. 347.

• **Funcția de verificare a exactității înregistrărilor reflectate în conturi** este definitorie pentru balanța de verificare, care, așa cum se observă, îi generează denumirea. Balanța de verificare, ca procedeu sau instrument de lucru specific metodei contabilității, este astfel concepută încât asigură controlul lunar sau ori de câte ori este necesar al exactității înregistrării operațiilor economice și financiare în conturi.

Înregistrarea greșită a operațiilor economice în conturi prin nerespectarea principiului „dublei înregistrări”, transpunerea cu erori a datelor din documente în registrele contabile, efectuarea unor calcule eronate în ceea ce privește stabilirea rulajelor și a soldurilor conturilor și transcrierea greșită a datelor din cartea mare în balanță, constituie doar câteva cazuri de greșeli ce sunt descoperite cu ajutorul balanței de verificare. Astfel, prin intermediul acestei lucrări contabile de sinteză se constată și se verifică exactitatea înregistrărilor efectuate în contabilitatea curentă, prin constatarea existenței egalității permanente între totalurile aferente fiecărei perechi de elemente pe care le conține (total sume debitoare și creditoare, solduri finale debitoare și creditoare ș.a.).

Structura balanței de verificare, așa cum a fost amintită anterior, creează premisele necesare pentru verificarea existenței concordanței între sumele totale determinate de dubla înregistrare a operațiilor economice și financiare în conturi, în sensul egalităților între totalul înregistrărilor efectuate în Registrul jurnal și totalul rulajelor debitoare și creditoare stabilite în balanță, între totalul soldurilor finale debitoare și creditoare calculate în cartea mare și totalul soldurilor finale debitoare și creditoare obținute în cadrul balanței de verificare.

În ceea ce privește verificarea exactității înregistrărilor oglindite în conturi și a menținerii egalității bilanțiere, structura balanței de verificare pe serii de egalități asigură efectuarea controlului privind concordanța ce trebuie să existe între:

- totalul soldurilor inițiale debitoare și totalul soldurilor inițiale creditoare, corelație ce se verifică numai în cazul balanțelor cu trei și patru serii de egalități aferente lunii ianuarie sau a celei întocmite pentru prima lună de activitate, care conțin asemenea rulaje;
- totalul rulajelor debitoare și totalul rulajelor creditoare, deci aferente lunii de referință, corelație ce se urmărește, de asemenea, numai în cazul balanțelor cu trei și patru perechi de egalități;
- totalul sumelor precedente debitoare și totalul sumelor precedente creditoare, deci până la începutul lunii de referință, care includ soldurile inițiale și suma rulajelor aferente lunilor precedente, egalitate existentă doar în cadrul balanței cu patru serii de egalități;
- totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare, ambele stabilite până la sfârșitul lunii de referință, care conțin totalul sumelor precedente și totalul rulajelor curente, egalitate ce se verifică numai în situația balanțelor cu trei și patru serii de egalități;
- totalul soldurilor finale debitoare și totalul soldurilor finale creditoare, stabilite pentru sfârșitul lunii de referință, deci a celei pentru care se întocmește balanța de verificare, egalitate care se regăsește în oricare tip de balanță.

Lipsa oricăreia dintre egalitățile de mai sus semnaleză existență unor erori care trebuie depistate și corectate, deoarece numai astfel balanța de verificare este considerată ca fiind corectă.

Cu toate că exactitatea calculelor crește în condițiile utilizării calculatoarelor electronice în munca de evidență, totuși funcția de control a balanței de verificare se

menține, iar corelațiile pe care aceasta se bazează servesc pentru stabilirea unor chei de control în programele informatice ce se proiectează.

• **Funcția de legătură între conturile sintetice și cele analitice** constă în aceea că pentru fiecare cont sintetic care se dezvoltă pe conturi analitice se întocmește câte o balanță de verificare analitică, în cadrul căreia pentru fiecare din aceste conturi se înscriu în mod distinct valorile ce privesc soldul inițial, creșterile, diminuările și soldul final. Totalurile balanței astfel întocmite permit verificarea concordanței și implicit a exactității înregistrărilor efectuate în contul sintetic și în conturile sale analitice în ceea ce privește soldurile inițiale, rulajele debitoare, rulajele creditoare, sumele totale și soldurile finale.

• **Funcția de legătură între conturile sintetice și situațiile financiare anuale** se referă la faptul că balanța de verificare constituie baza întocmirii tuturor componentelor acestei raportări contabile de sinteză, dintre care un rol semnificativ îi revine bilanțului. **Soldurile finale stabilite atât în conturile de activ, cât și în cele de pasiv se înscriu în balanța de verificare, iar din aceasta, după efectuarea operațiunilor adecvate de prelucrare și grupare, sunt preluate în bilanț, sub forma posturilor de activ și, respectiv, de pasiv.**

Pe de altă parte, soldurile inițiale ale conturilor sintetice se preiau din bilanțul de deschidere a exercițiului, care, potrivit principiului intangibilității, este identic cu bilanțul de închidere a exercițiului recent încheiat.

La rândul lor, **totalurile privind sumele anuale aferente cheltuielilor și veniturilor se preiau în balanța de verificare din conturile sintetice în care sunt oglindite, iar din aceasta, după efectuarea operațiilor corespunzătoare de prelucrare și grupare, se înscriu în componenta situațiilor financiare denumită “contul de profit și pierdere”.**

În contextul celor prezentate anterior se poate sublinia că balanța de verificare asigură legătura, pe de o parte, între conturile analitice și cele sintetice, iar, pe de altă parte, între acestea din urmă și bilanț, și în consecință între procedeele de bază ale metodei contabilității.

• **Funcția de centralizare a datelor oglindite în conturi** este determinată, pe de o parte, de necesitățile impuse de generalizarea periodică prin situațiile financiare anuale a datelor contabilității curente, iar, pe de altă parte, de cerințele managementului întreprinderii pentru obținerea de informații care să-i permită cunoașterea volumului și naturii modificărilor ce s-au produs în structura elementelor patrimoniale atât în luna de referință (pentru care se întocmește balanța), cât și în lunile precedente din cadrul aceluiași exercițiu. În acest sens amintim doar informațiile ce privesc creanțele și datoriile de orice fel, cheltuielile, veniturile și rezultatele financiare. Pe baza unor asemenea informații se adoptă decizii economice pentru perioadele viitoare de gestiune.

Balanța de verificare, prin faptul că prezintă date centralizate pentru toate conturile sintetice, **furnizează informații utile care permit formarea unei imagini de ansamblu asupra modificărilor produse în structura patrimoniului și, totodată, în ceea ce privește rezultatele financiare obținute** atât în luna pentru care aceasta se întocmește, cât și cumulat de la începutul anului.

• **Funcția de analiză a activității economico-financiare** este îndeplinită de balanța de verificare datorită caracterului său de instrument unic de centralizare integrală a activității întreprinderii la sfârșitul fiecărei luni din cadrul exercițiului. Acest atribut propriu îi conferă rolul cel mai important în ceea ce privește furnizarea informațiilor necesare managementului operativ al întreprinderii pentru adoptarea deciziilor economice din cursul exercițiului sau, altfel spus, între două raportări contabile de sinteză, deci pentru perioade relativ scurte de timp.

Realizarea unui asemenea deziderat este posibilă prin faptul că **balanța de verificare permite compararea datelor de la începutul și sfârșitul fiecărei perioade de gestiune și formularea de constatări certe pe feluri și grupe de conturi și la nivelul întreprinderii**, deci pe feluri și grupe relativ omogene de elemente patrimoniale și pe total. Astfel, se constată schimbările ce s-au produs în mărimea și structura elementelor patrimoniale, modul cum acestea au fost gestionate și cum au fost îndepliniți indicatorii programați, comparându-se în acest sens datele efective existente în balanță cu cele programate.

Sintetizând cele prezentate anterior se poate reține că balanța de verificare îndeplinește atât funcțiile de centralizare a datelor din conturi și de control a exactității lor, cât și funcțiile ce privesc legătura între conturile analitice și cele sintetice, între acestea din urmă și situațiile financiare anuale și de analiză a activității economico-financiare a întreprinderii pentru perioadele de gestiune din cadrul exercițiului.

6.2. CLASIFICAREA BALANTELOR DE VERIFICARE

În activitatea practică se utilizează mai multe modele de balanțe de verificare, în funcție de scopul urmărit și de opțiunea managementului contabil al întreprinderii, ceea ce influențează conținutul, forma și numărul egalităților pe care acestea le conțin. Din acest considerent se justifică clasificarea lor avându-se în vedere unele criterii de grupare precum felul conturilor pentru care se întocmesc, numărul egalităților pe care le conțin și forma grafică sub care se prezintă.¹⁰

a. În funcție de felul conturilor pentru care se utilizează se face delimitarea în balanțe de verificare ale conturilor sintetice și balanțe de verificare ale conturilor analitice.

- **Balanțele de verificare ale conturilor sintetice**, denumite și balanțe generale, se prezintă sub formă tabelară, întocmindu-se pentru conturile de această natură utilizate în contabilitatea curentă a unității economice. **Conturile sintetice le furnizează toate datele necesare pentru fi completate, fiind înscrise în ordinea crescătoare a simbolurilor cifrice care le-au fost atribuite prin Planul general de conturi.**

- **Balanțele de verificare ale conturilor analitice** sunt caracteristice conturilor din această categorie, fiind denumite și balanțe de verificare auxiliare sau secundare. Pentru fiecare cont sintetic ce necesită detalierea elementului patrimonial pe care îl oglindește este justificată și utilă managementului întreprinderii câte o asemenea balanță analitică distinctă. Ea se întocmește înaintea balanței generale, preluându-se datele necesare din conturile analitice, denumite și dezvoltătoare, aferente contului sintetic pentru care sunt utilizate. Această balanță de verificare permite verificarea exactității datelor existente în ambele categorii de conturi, așa cum s-a menționat cu prilejul prezentării funcțiilor sale.

b. La rândul lor, balanțele de verificare sintetice sau generale se clasifică, **în funcție de numărul egalităților existente în structura lor**, în grupe de balanțe cu una, două, trei și patru serii de egalități.

- **Balanța de verificare cu o serie de egalități** are utilizare redusă în activitatea practică, nu este reținută în Normele metodologice elaborate în acest sens de M.F.P., dar nici nu este interzisă, și conține doar două coloane în care se înscriu fie sumele totale debitoare și cele creditoare, fie soldurile finale debitoare și cele

¹⁰ Staicu C. și colectiv, Bazele contabilității moderne, Vol. II, Editura Universitaria Craiova, 2004, pag.177.

creditoare, preluate integral din conturile sintetice utilizate de întreprindere, fără vreo prelucrare.

În oricare din cele două variante de bilanță trebuie să existe egalitate între totalurile ce se determină pentru cele două coloane, ceea ce se prezintă și astfel:

Total sume debitoare	=	Total sume creditoare
----------------------	---	-----------------------

sau:

Total solduri finale debitoare	=	Total solduri finale creditoare
--------------------------------	---	---------------------------------

Structura bilanței de verificare analizate se prezintă în continuare.

BALANȚĂ DE VERIFICARE

întocmită la data de

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	Solduri finale sau sume totale	
		Debitoare (D)	Creditoare (C)
.			
.			
.			
TOTAL		Suma A	Suma A

• **Balanța de verificare cu două serii de egalități** conține, în mod firesc, două perechi de coloane, iar fiecare dintre ele are totaluri identice, respectiv pentru total sume debitoare și creditoare și pentru total solduri finale debitoare și creditoare. Este denumită și bilanța sumelor și a soldurilor, iar pentru fiecare din aceste elemente conține câte două coloane cu totaluri identice, respectiv pentru datele debitoare și pentru cele creditoare, cerință ce se reliefează, în mod sugestiv, astfel:

Total sume debitoare	=	Total sume creditoare
----------------------	---	-----------------------

și:

Total solduri finale debitoare	=	Total solduri finale creditoare
--------------------------------	---	---------------------------------

Macheta acestei bilanțe de verificare are următoarea formă:

BALANȚĂ DE VERIFICARE

întocmită la data de

Simbol conturi	Denumirea conturilor	Total sume		Solduri finale	
		D	C	D	C
.					
.					
.					
TOTAL		Suma A	Suma A	Suma B	Suma B

• **Balanța de verificare cu trei serii de egalități** este structurată pe șase coloane de date, din care câte două, una pentru valori debitoare și cealaltă pentru valori creditoare, destinate rulajelor lunii curente, totalului sumelor și, respectiv, soldurilor finale. Totalurile fiecăreia dintre aceste perechi de coloane trebuie să fie egale, condiție care se scoate în evidență și astfel:

Totalul rulajelor debitoare	=	Totalul rulajelor creditoare
-----------------------------	---	------------------------------

și:

Totalul sumelor debitoare	=	Totalul sumelor creditoare
---------------------------	---	----------------------------

și:

Total solduri finale debitoare	=	Total solduri finale creditoare
--------------------------------	---	---------------------------------

Modelul bilanței de verificare cu trei serii de egalități se prezintă în continuare.

BALANȚĂ DE VERIFICARE

întocmită la data de

Simbol conturi	Denumirea conturilor	Rulaje curente		Total sume		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C
·							
·							
·							
TOTAL		ΣA	ΣA	ΣB	ΣB	ΣC	ΣC

Valorile din coloanele de total sume debitoare și creditoare se calculează în cadrul balanței prin însumarea aceluiași elemente existente în balanța lunii precedente cu rulajele curente.

• **Balanța de verificare cu patru serii de egalități** este structurată, în mod firesc, pe opt coloane destinate valorilor ce privesc **sumele din luna precedentă** (soldurile inițiale de la începutul exercițiului + rulajele lunilor anterioare), **rulajele lunii curente**, **sumele totale stabilite până la sfârșitul acestei luni** (sume precedente + rulaje curente) și **soldurile finale**. Pentru fiecare din aceste patru elemente sunt delimitate câte două coloane, una pentru valorile debitoare și cealaltă pentru valorile creditoare. Astfel, există patru perechi de coloane, iar cele două totaluri ale fiecăreia dintre ele se verifică sub aspectul egalității, ceea ce se prezintă și astfel:

Totalul sumelor precedente debitoare	=	Totalul sumelor precedente creditoare
---	---	--

și:

Totalul rulajelor debitoare	=	Totalul rulajelor creditoare
-----------------------------	---	------------------------------

și:

Totalul sumelor finale debitoare	=	Totalul sumelor finale creditoare
-------------------------------------	---	--------------------------------------

și:

Total solduri finale debitoare	=	Total solduri finale Creditoare
-----------------------------------	---	------------------------------------

Macheta acestei ultime balanțe de verificare prezentate are următoarea formă:

BALANȚĂ DE VERIFICARE

întocmită la data de.....

Simbol Conturi	Denumirea conturilor	Sume precedente		Rulaje curente		Total sume		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C	D	C
·									
·									
·									
TOTAL		ΣA	ΣA	ΣB	ΣB	ΣC	ΣC	ΣD	ΣD

În ceea ce privește balanțele de verificare cu două, trei și patru serii de egalități se reține că oferă și posibilitatea verificării exactității, sub aspectul preluării și al calculării lor din și în conturi, a celor două sume totale (debitoare și creditoare) corespunzătoare fiecărui cont prin însumarea valorilor de aceeași natură existente în coloanele aferente perechilor de egalități anterioare (sume precedente + rulaje curente).

În mod similar se poate efectua și verificarea exactității soldurilor finale individuale preluate și calculate din și în conturi, comparându-se pentru fiecare dintre ele suma debitoare cu cea creditoare, înscrise în balanță și, totodată, verificate cu ajutorul acesteia. Soldul final astfel obținut este debitor sau creditor, după cum suma debitoare este mai mare și, respectiv, mai mică decât suma creditoare, și trebuie să fie

egal cu cel preluat din cont, altfel se impune depistarea erorii de calcul sau de preluare, după caz.

În legătură cu întocmirea propriu-zisă a oricărei balanțe de verificare analizate se subliniază că în etapa premergătoare efectuării lucrărilor de verificare amintite mai sus se asigură preluarea datelor necesare din toate conturile sintetice utilizate de întreprindere și apoi se însumează valorile astfel preluate și înscrise în coloanele balanței, deci se obține totalul fiecărei coloane, după care se verifică existența egalităților fiecărei perechi de coloane.

Pe de altă parte, se menționează că cele trei categorii de balanțe la care ne referim sunt nominalizate în Normele metodologice existente în acest sens¹¹, având astfel caracterul unor documente contabile acceptate, fără rezerve, și de către terți și îndeosebi de organele de control fiscal sau social.

c. Balanțele de verificare analitice, în funcție de numărul etaloanelor de evidență utilizate, se clasifică în balanțe pentru conturi cu un singur etalon de evidență, care este cel bănesc, și balanțe pentru conturi cu două etaloane de evidență, adică bănesc și natural.

• La rândul lor, **balanțele de verificare analitice pentru conturi cu un singur etalon de evidență** se întocmesc, de regulă, pentru conturi de creanțe și datorii care necesită dezvoltarea elementelor pentru care sunt utilizate pe unități debitoare și, respectiv, creditoare, astfel încât se asigură posibilitatea urmăririi decontărilor cu fiecare dintre ele, pe total și pe documente justificative individuale de această natură. Fiecare balanță analitică conține, printre altele, valori privind soldul inițial, debitul, creditul și soldul final, care se preiau din conturile analitice ale contului sintetic pentru care se întocmește și în speță din fișele de cont pentru operații diverse. Valorile fiecăruia din cele patru elemente se însumează, după care totalurile obținute se compară cu valorile aceluiași elemente existente în contul sintetic respectiv, verificându-se astfel concordanța ce trebuie să existe între ele.

În cazul conturilor sintetice bifuncționale (de activ - pasiv) există și conturi analitice care prezintă sold inițial sau final contrar soldului stabilit în contul sintetic pentru care sunt deschise, considerent pentru care se efectuează însumarea lor algebrică.

• **Balanțele de verificare analitice pentru conturi cu două etaloane de evidență** sunt denumite și **balanțe pentru valori materiale** și, comparativ cu balanțele prezentate mai sus, conțin în plus date cantitative ce se referă la: stocul inițial, intrări, ieșiri și la stocul final. Cantitățile fiecăruia din aceste elemente aferente unui fel de valori materiale se însumează și apoi se compară cu cantitățile existente în fișe de magazie corespunzătoare aceluiași fel de bunuri, verificându-se astfel concordanța ce trebuie să existe între ele. Pentru fiecare fel de valori materiale, așa cum reiese din cele prezentate anterior, se deschid câte două fișe, una pentru evidența analitică cantitativ-valorică și cealaltă pentru evidența operativă și în speță fișa de magazie.

¹¹ Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile, Monitorul Oficial nr. 23 bis/07.01.2005.

6.3. IDENTIFICAREA ERORILOR DE ÎNREGISTRARE CU AJUTORUL BALANȚELOR DE VERIFICARE

Balanța de verificare, datorită funcției sale de verificare a exactității înregistrărilor efectuate în conturi, **crează premisele necesare pentru depistarea unor eventuale erori** ce se pot produce ca urmare a nerespectării egalităților impuse de principiul dublei înregistrări, precum și din înscrierea în conturi a altor sume decât cele corecte, din efectuarea unor calcule aritmetice eronate în conturi sau în balanță, din preluarea incorectă a datelor din conturi ș.a.

Erorile amintite se constată atunci când lipsește una sau mai multe din egalitățile ce trebuie să existe în cadrul balanței de verificare, erori care, în ordinea inversă recomandată pentru a fi depistate, se pot grupa așa cum se prezintă în cele ce urmează.

- **Erori de întocmire a balanței de verificare**, care sunt cauzate de calcule greșite privind totalizarea coloanelor și stabilirea soldurilor finale sau a sumelor totale pentru fiecare cont, atunci când este cazul, precum și de preluarea greșită a sumelor totale din conturi sau din registrul cartea-mare, după caz. Asemenea erori se identifică prin refacerea calculelor și, respectiv, prin punctaj, în sensul comparării sau confruntării sumelor respective.

- **Erori de prelucrare a datelor din conturi**, care se referă la unele calcule greșite efectuate pentru stabilirea în cadrul fiecărui cont a rulajelor, sumelor și soldului final, debitoare și creditoare. Identificarea și eliminarea acestor erori se realizează prin repetarea calculelor efectuate pentru determinarea acestor elemente.

- **Erori de înregistrare în evidența sistematică**, care se pot produce din cauza omisiunii sau transcrierii greșite a sumelor din jurnal în cartea-mare sau în fișele pentru operații valorice ale conturilor sintetice, după caz, erori dintre care se amintesc: înscrierea unei sume numai în contul debitat sau în cel creditat, fără să fie reflectată și în celălalt cont corespondent; inversarea unor cifre; scrierea incompletă a sumei; scrierea unei sume corecte într-un cont și a altei sume în contul corespondent; reportarea sau transcrierea altei sume decât cea corectă ș.a. Pentru identificarea erorilor de această natură se efectuează operațiunea denumită punctaj, care constă în verificarea exactității tuturor operațiilor efectuate în evidența cronologică și în cea sistematică.

- **Erori de stabilire a sumelor aferente formulelor contabile compuse**, care constau în adunarea greșită a sumelor ce privesc cele două sau mai multe conturi existente fie în debitul, fie în creditul acestora. Pentru a fi identificate asemenea erori se refac calculele respective, iar atunci când este necesar se efectuează operațiunea de punctaj cu documentele justificative care au constituit obiectul formulelor contabile.

Identificarea erorilor analizate este deseori anevoioasă și necesită un volum de muncă relativ mare, iar ca modalitate practică de realizare a acestei operațiuni se consideră că este justificat să fie parcurse, în sens invers, operațiile sau calculele efectuate până la inclusiv întocmirea balanței de verificare, în următoarea ordine:

- verificarea calculelor aritmetice, pe verticală și orizontală, privind întocmirea propriu-zisă a balanței de verificare, în funcție de eroarea constatată;
- verificarea exactității preluării din conturi sau din registrul cartea-mare, după caz, a sumelor înscrise în balanța de verificare;
- confruntarea rulajelor totale determinate în balanța de verificare cu totalul sumelor stabilit în registrul jurnal pentru luna respectivă;
- verificarea exactității calculelor efectuate pentru fiecare cont sintetic fie în fișele de cont sintetic, fie în registrul cartea-mare;

- confruntarea exactității înregistrărilor oglindite în conturi cu documentele justificative în care au fost consemnate operațiile respective.

În cele prezentate anterior s-au analizat, în mod firesc, numai erorile care influențează egalitățile bilanței de verificare sintetice și implicit care se pot depista cu ajutorul acesteia. În legătură cu asemenea erori se menționează că se produc în condițiile efectuării manuale a lucrărilor de contabilitate, însă atunci când se utilizează calculatoarele electronice se elimină cele mai multe dintre ele, îndeosebi cele care provin din calcule aritmetice greșite.

În altă ordine de idei se poate avea în vedere faptul că în activitatea practică pot să apară și alte genuri de **erori**, care aparent nu influențează și implicit nu pot fi identificate prin intermediul egalităților bilanței de verificare sintetice, dar **care denaturează realitatea sau sensul înregistrărilor contabile**, considerent pentru care sunt **denumite și erori de fond**. În acest sens se amintesc: înregistrarea aceleiași operații de două ori, omiterea înregistrării unei operații, înregistrarea unei operații în alte conturi decât cele corecte, înregistrarea altor sume decât cele reale, inversarea unor formule contabile etc. Erorile de această natură se identifică fie cu ajutorul bilanțelor de verificare sintetice, atunci când nu există concordanță cu datele din conturile sintetice, fie prin analiza situației unor solduri finale contrare funcției contabile a conturilor respective, deci solduri nefirești, sau a reclamațiilor primite de la terți ori a documentelor justificative care nu conțin mențiuni clare că au fost înregistrate, după caz.

Erorile la care ne referim se pot delimita, în funcție de modul cum se produc, așa cum se prezintă în cele ce urmează.

- **Erori privind omisiunile de înregistrare**, în sensul că unele documente justificative nu sunt oglindite în contabilitate, nici în registrul-jurnal și nici în cartea-mare sau în fișele de cont sintetice, după caz, și, în mod firesc, nici în bilanța de verificare sintetică.

- **Erori de compensație**, care provin din transcrierea greșită în registrul-jurnal sau în cartea-mare a sumelor existente în documente justificative. Într-o parte a unui sau a mai multor conturi (debit sau credit) s-a preluat o sumă în plus și această sumă eronată s-a preluat în minus în aceeași parte a altui cont sau a mai multor conturi, iar ulterior, cu prilejul însumării lor, se compensează.

- **Erori de imputație**, care provin din cauza preluării în debitul și în creditul unor conturi greșite a sumelor existente în registrul-jurnal sau în cartea-mare în conturile corecte.

- **Erori de înregistrare în registrul-jurnal**, unde se pot înscrie formule contabile cu alte conturi decât cele corecte sau având conturile corespondente inversate ori poate fi reflectată atât în debitul, cât și în creditul conturilor corespondente o sumă incorectă, mai mică sau mai mare decât cea reală.

În finalul acestui ultim paragraf se subliniază că prin efectuarea verificărilor amintite anterior și implicit în urma corectării erorilor constatate se obțin date corecte privind rulajele, sumele și soldurile finale ale conturilor sintetice, precum și a celor analitice, care reprezintă o baza certă pentru ca situațiile contabile specifice sfârșitului perioadei de gestiune și, totodată, a exercițiului să reflecte realitatea situației patrimoniului și a rezultatelor obținute.

Capitolul 7

INVENTARIEREA PATRIMONIULUI

7.1. UTILITATEA ȘI CLASIFICAREA INVENTARIERILOR

Inventarierea reprezintă un procedeu important al metodei contabilității, comun și altor discipline economice, care permite stabilirea concordanței între datele existente în conturi și situația reală privind patrimoniul, inclusiv verificarea integrității sale materiale.

Totodată, inventarierea asigură stabilirea valorii actuale aferentă fiecărui element patrimonial existent la dispoziția întreprinderii, denumită și valoare de inventar, avându-se în vedere în acest sens utilitatea bunului, starea acestuia și prețul pieței.

Întocmirea pe baze reale a situațiilor financiare anuale, deci și a bilanțului propriu-zis, precum și asigurarea imaginii fidele și a respectării principiului prudenței, sunt influențate de inventariere, care de altfel reprezintă o lucrare premergătoare elaborării acestor documente contabile de sinteză.

Inventarierea are caracter obligatoriu pentru toți agenții economici, îndeosebi cea anuală, și este justificată prin faptul că în procesul de gestionare a patrimoniului se întâlnesc în mod frecvent și, oarecum inerent, situații în care starea fizică sau dimensiunea valorică a elementelor acestuia nu concordă cu datele scriptice și aceasta din diverse cauze, dintre care se amintesc: acțiunea factorilor naturali, în sensul diminuărilor cantitative prin evaporare, uscare, oxidare ș.a.; expirarea termenului de valabilitate; efectele calamităților naturale; furturi; gospodărire necorespunzătoare ș.a.

În contextul celor amintite mai sus se poate reține că prin intermediul inventarierii se îndeplinesc mai multe obiective, dintre care mai importante sunt: verificarea concordanței ce trebuie să existe între datele din conturi și cele privind situația reală a patrimoniului; asigurarea integrității patrimoniului; delimitarea corectă a cheltuielilor și veniturilor pe exerciții financiare; stabilirea valorii actuale a tuturor elementelor patrimoniale etc.

Avându-se în vedere aspectele amintite anterior se poate considera că **inventarierea reprezintă totalitatea operațiunilor de constatare faptică, la un moment dat, a existențelor cantitative privind elementele patrimoniale și de stabilire a valorii lor de utilitate.**

În continuare se prezintă câteva criterii privind **clasificarea inventarierilor** ce se pot efectua în cursul unui exercițiu financiar.

a. În raport cu sfera de cuprindere a elementelor patrimoniale, inventarierile au fie caracter general, fie parțial.

- **Inventarierea generală** se efectuează pentru întregul patrimoniu aflat la dispoziția întreprinderii, precum și pentru bunurile ce aparțin terților și primite în păstrare sau conșignație, închiriate, concesionate ș.a. Asemenea inventariere se realizează la începutul și la sfârșitul activității, cu prilejul încheierii exercițiului, al fuzionării și divizării ș.a.

- **Inventarierea parțială** are ca obiect doar unele gestiuni din cadrul întreprinderii sau anumite elemente patrimoniale.

b. În funcție de frecvența efectuării lor există inventarieri anuale și periodice.

• **Inventarierea anuală** se efectuează în mod obligatoriu în perioada finală a exercițiului și constituie o etapă premergătoare întocmirii situațiilor financiare. Are ca obiect totalitatea elementelor patrimoniale, indiferent că aparțin întreprinderii sau terților, sau, altfel spus, este o inventariere generală și completă.

• **Inventarierea periodică** are ca obiectiv verificarea gestiunilor la sfârșitul unor intervale de timp, lună, trimestru sau semestru, după opțiunea managementului întreprinderii și, de regulă, are caracter parțial.

c. În funcție de modalitatea efectuării lor există inventarieri totale și inventarieri prin sondaj.

• **Inventarierea totală** constă în verificarea faptică a tuturor sortimentelor sau articolelor ce compun fiecare element patrimonial sau care alcătuiesc fiecare gestiune.

• **Inventarierea prin sondaj** constă în efectuarea constatării faptice doar pentru unele dintre sortimentele sau elementele patrimoniale existente într-o gestiune. Ea se extinde, în sensul că devine totală, în cazul în care se constată diferențe față de datele scriptice.

d. În funcție de argumentarea deciziei de efectuare a lor, inventarierile se delimitează în ordinare sau normale și extraordinare sau neprogramate.

• **Inventarierea ordinară** are caracter normal și este programată, iar decizia de efectuare a ei este adoptată ca ceva firesc, așa cum este cazul celei anuale sau periodice.

• **Inventarierea extraordinară** se efectuează numai în anumite situații de excepție, care determină decizia în cauză, cum este cazul schimbării gestionarului, modificării prețurilor, calamităților, divizării sau comasării de gestiuni, suspiciunilor asupra integrității bunurilor gestionate ș.a.

7.2. ORGANIZAREA GENERALĂ A INVENTARIERII PATRIMONIALE

Orice persoană juridică sau fizică și care, potrivit legii, își organizează contabilitate proprie are „*obligația să efectueze inventarierea generală a patrimoniului: la începutul activității, cel puțin o dată pe parcursul funcționării sale, în cazul fuzionării sau încetării activității, precum și în alte situații prevăzute de lege*”.

Inventarierea care se efectuează la începutul activității, deci la constituirea întreprinderii, are ca obiectiv principal atât constatarea existenței, cât și evaluarea elementelor patrimoniale aportate în natură de către acționari sau asociați.

Pe parcursul funcționării unității patrimoniale, inventarierea întregului patrimoniu se efectuează cel puțin o dată pe an și în principiu cu prilejul încheierii exercițiului financiar.

De la această regulă fac excepție disponibilitățile bănești din casierie, hârtiile de valoare, cecurile și alte valori existente în casierie care se inventariază în conformitate cu Regulamentul operațiunilor de casă, emis de Banca Națională a României.

Pentru efectuarea inventarierii și îndeosebi a celei anuale se justifică să fie parcurse, printre altele, următoarele etape:

- stabilirea perioadelor pentru inventariere;
- organizarea inventarierii și numirea persoanelor împuternicite să efectueze inventarierea;
- pregătirea condițiilor necesare efectuării inventarierii;
- înregistrarea în contabilitate a tuturor operațiilor aferente exercițiului;
- efectuarea propriu-zisă a inventarierii;

- determinarea rezultatelor inventarierii și valorificarea acestora.

Efectuarea faptică a inventarierii și valorificarea rezultatelor acesteia se realizează de comisii constituite în acest scop, din cel puțin două persoane, numite prin dispoziția scrisă a conducerii unității, cu precizarea responsabilului comisiei. Fiecărei comisii i se precizează elementele patrimoniale supuse inventarierii și data începerii și terminării acestei operațiuni.

Inventarierea se efectuează la locurile unde se află depozitate sau păstrate bunurile supuse inventarierii, în prezența obligatorie a gestionarului sau a persoanei care-l reprezintă în mod legal.

Determinarea și consemnarea în listele de inventar a existenței faptice a elementelor patrimoniale se efectuează prin numărare, cântărire, măsurare sau prin alte mijloace adecvate.

Operațiunea de efectuare faptică a inventarierii începe cu sigilarea locurilor și căilor de acces, atunci când bunurile supuse inventarierii sunt depozitate în locuri diferite, precum și în cazul existenței mai multor gestiuni ce trebuie inventariate de aceeași comisie. Gestionarul are obligația ca înaintea începerii inventarierii să dea o declarație scrisă în care să consemneze dacă în gestiune există bunuri care aparțin terților, dacă are plusuri sau minusuri în gestiune, dacă are mișcări de bunuri fără documente justificative legal întocmite, dacă are bunuri nerecepționate sau documente justificative întocmite și nepredate la compartimentul de contabilitate, care sunt locurile de depozitare-păstrare a bunurilor din gestiunea pe care o are în primire ș.a.

În timpul desfășurării inventarierii nu sunt admise operațiile de predare-primire de bunuri din și în gestiune, iar în situațiile obiective, eliberarea sau primirea valorilor materiale se face în prezența comisiei de inventariere, iar pe documentele care se întocmesc se face mențiunea „*primit sau eliberat în timpul inventarierii*“.

Toate bunurile care se inventariază se grupează pe categorii de bunuri, iar constatările faptice se înscriu în liste de inventariere, care se semnează de către persoanele împuternicite să efectueze inventarierea.

Bunurile care la data inventarierii se află asupra angajaților, sunt deteriorate parțial sau total sau aparțin altor persoane fizice sau juridice sub forma custodiei, conignației, pentru prelucrare, închiriere ș.a., se înscriu în liste distincte de inventariere. Pentru bunurile aparținând terților, câte o copie de pe aceste liste se trimite, de regulă, și persoanei juridice sau fizice, după caz, căreia îi aparțin bunurile respective.

Pe ultima listă (filă) de inventariere, gestionarul are obligația să menționeze dacă inventarierea s-a făcut în prezența sa, dacă bunurile inventariate se află în păstrare directă și dacă are obiecții în ceea ce privește modul cum a fost efectuată inventarierea.

În ceea ce privește inventarierea anuală se reține și faptul că există și unele **particularități** în legătură cu perioada sau modalitățile de efectuare, dintre care se amintesc cele mai semnificative.

Imobilizările corporale din categoria mijloacelor de transport care se află plecate în curse de lungă durată (vapoare, locomotive, avioane ș.a.) sau se găsesc la reparații în afara unității (mașini de forță și utilaje energetice, mașini, utilaje și instalații de lucru, mijloace de transport etc.) se inventariază înaintea ieșirii lor temporare din unitate.

Terenurile se inventariază pe baza documentelor care atestă proprietatea acestora și a schițelor de amplasare.

Imobilizările necorporale se inventariază prin constatarea existenței și apartenenței lor la unitatea deținătoare, iar pentru brevete, licențe, know-how și mărci de fabrică este necesară dovedirea existenței acestora pe baza titlurilor de proprietate.

Formularele cu regim special se înscriu în listele de inventariere în ordinea codurilor, ceea ce permite stabilirea cu ușurință a integrității lor.

Cu prilejul inventarierii, **disponibilitățile aflate în conturile de la bănci, precum și creanțele și obligațiile față de terți** sunt supuse, de regulă, verificării și confirmării pe baza extraselor de cont sau punctajelor reciproce în funcție de necesități, după caz.

Inventarierea disponibilităților bănești în numerar, în lei și în valută, precum și a celorlalte valori aflate în casieria întreprinderii, prezintă unele particularități în sensul că se verifică existența lor în ultima zi lucrătoare a exercițiului financiar, după înregistrarea tuturor operațiunilor de încasări și plăți privind exercițiul respectiv, confruntându-se soldurile din registrul de casă cu cele din contabilitate.

În ceea ce privește **inventarierea creanțelor și obligațiilor**, se urmărește stabilirea cu exactitate a soldurilor conturilor în care sunt înregistrate, verificându-se cu atenție sumele înregistrate ca majorări sau diminuări și documentele justificative în care au fost consemnate. În cazul furnizorilor pentru livrări nefacturate este necesară confirmarea acestora privind exactitatea livrărilor în cauză, a prețurilor și a valorilor totale, precum și solicitarea expresă a facturilor de vânzare a valorilor materiale în cauză.

Pentru soldurile conturilor privind creanțele și datoriile unității patrimoniale se practică, de regulă, sistemul extraselor de cont sau al cererilor confirmate de cei în cauză.

Pentru creanțe și obligații de natura debitorilor și creditorilor, se întocmesc procese verbale de inventariere în care, printre altele, se consemnează: creanțele și obligațiile inventariate; sumele pentru care există divergențe între părți; debitorii litigioși; sumele în curs de lămurire; creanțele și obligațiile ale căror termene de urmărire au expirat, inclusiv cauzele și persoanele vinovate pentru depășirea acestor termene ș.a.

Pentru bunurile depreciate, inutilizabile sau deteriorate, fără desfacere sau greu vandabile, comenzi în curs, abandonate sau sistate, precum și pentru creanțele și obligațiile incerte și în litigiu, se întocmesc, de regulă, liste de inventariere distincte.

7.3. EVALUAREA ELEMENTELOR PATRIMONIALE ȘI STABILIREA REZULTATELOR INVENTARIERII

Evaluarea elementelor supuse inventarierii constă în exprimarea lor valorică cu ajutorul etalonului bănesc, avându-se în vedere forma sub care se află sau stadiul în care se găsesc în momentul inventarierii.

a. Bunurile de natura imobilizărilor se evaluează la valoarea lor rămasă neamortizată, cu excepția celor constatate ca fiind depreciate, pentru care se utilizează valoarea actuală.

În cazul imobilizărilor corporale cu excepția terenurilor, se corectează valoarea contabilă (mai mică) prin înregistrarea unei amortizări excepționale sau prin constituirea unui provizion pentru depreciere, după cum aceasta este ireversibilă (definitivă, cum este cazul celor inutilizabile propuse pentru casare) și, respectiv, relativă, produsă de cauze cum sunt: apariția unei uzuri morale de care nu s-a ținut seama cu ocazia amortizării, supraevaluarea cu ocazia reevaluării, lipsa de utilitate pentru unitate în momentul inventarierii etc.

b. Stocurile se evaluează cu respectarea principiilor permanenței metodelor și prudenței, utilizându-se valoarea actuală, denumită și valoare de inventar.

În cazul în care valorile de inventar sunt superioare celor existente în contabilitate, în listele de inventariere se înscriu acestea din urmă.

În situația valorilor de inventar inferioare celor contabile, în listele de inventariere se înscriu, de asemenea, cele din urmă, cu mențiunea că pentru diferența în cauză trebuie constituit un provizion pentru deprecieri și aceasta chiar dacă nu se admite deducerea cheltuielilor respective.

Diferențele între soldurile scriptice corespunzătoare bunurilor respective și stocurile constatate cu prilejul inventarierii se înregistrează în contabilitate ca plusuri sau minusuri de inventar, după efectuarea, în prealabil, a compensărilor admise, atunci când există riscul de confuzie între sorturile aceluiași bun material și numai pentru aceeași perioadă de gestiune și aceeași gestiune.

c. Creanțele și datoriile exprimate în lei se evaluează, de regulă, la valoarea lor probabilă de încasare sau de plată, constituindu-se, după caz, provizioane pentru deprecierea creanțelor, pentru creșterea datoriilor, precum și pentru sumele aflate în litigiu.

d. Creanțele și datoriile exprimate în devize se evaluează la cursul de referință al Băncii Naționale a României din ziua de 31 decembrie, iar diferențele reprezentând pierderi sau câștiguri latente față de acest curs se reflectă în contabilitate cu ajutorul conturilor de cheltuieli sau de venituri financiare, după caz.

e. Titlurile de valoare (de participare, alte titluri imobilizate, investițiile financiare pe termen scurt ș.a.) se evaluează cu respectarea principiului prudenței, utilizându-se valoarea de cotare din ziua de 31 decembrie sau probabilă de vânzare, după cum sunt cotate și, respectiv, necotate la bursă.

În listele de inventariere se înscrie valoarea contabilă, atunci când valoarea de vânzare este mai mare comparativ cu aceasta, sau valoarea de inventar (de vânzare), în cazul constatării unor deprecieri (rezultate financiare necorespunzătoare la unitățile la care sunt deținute titlurile), situație când se constituie provizioane.

f. Depozitele bancare în valută, precum și acreditivele în valută existente la sfârșitul anului sunt asimilate disponibilităților și, în mod firesc, se evaluează în mod identic, iar diferențele ce se stabilesc influențează, după caz, cheltuielile sau veniturile financiare privind modificarea cursului valutar.

g. Disponibilitățile în devize, inclusiv cele reprezentând capital social, se evaluează, de asemenea, la 31 decembrie, iar diferențele ce se stabilesc influențează cheltuielile sau veniturile privind cursul valutar.

Pe baza listelor de inventariere obișnuite (variante simplificată), întocmite de către comisiile constituite cu acest scop, se procedează la confruntarea datelor scriptice cu cele factice, completându-se listele de inventariere finale sau centralizatoare (cod 14-3-12) numai pentru pozițiile cu diferențe, în plus sau în minus, delimitate pe grupe și feluri de elemente patrimoniale și aceasta pentru gestiunile care se urmăresc în contabilitate atât cantitativ, cât și valoric, cum sunt cele de materii prime și materiale consumabile, de produse finite, de mărfuri prin comerțul en gros și altele. În situația gestiunilor oglindite în contabilitate numai valoric, cum este cazul celor din comerțul cu amănuntul, această operațiune se realizează prin compararea valorii totale a inventarului cu soldul scriptic existent în contabilitate, stabilindu-se plusul sau minusul valoric total aferent gestiunii verificate. În cazul în care la anumite sortimente sau elemente patrimoniale, de natura imobilizărilor corporale sau valorilor stocabile, se constată plusuri sau minusuri este necesară evaluarea diferențelor și numai după aceasta se efectuează încadrarea lor pe cauze, în vederea soluționării și înregistrării în contabilitate.

Rezultatele inventarierii se consemnează într-un proces verbal de inventariere, în care se înscriu, printre altele, următoarele elemente: perioada și gestiunile inventariate, precum și persoanele care au efectuat inventarierea, plusurile și minusurile constatate; compensările efectuate; bunurile depreciate, precum și creanțele și obligațiile incerte și în litigiu; valorificarea rezultatelor inventarierii; constituirea și regularizarea provizioanelor, precum și alte elemente privind concluziile și propunerile referitoare la inventarierea patrimoniului unității.

Procesul verbal de inventariere și listele de inventariere centralizatoare, atunci când este cazul, reprezintă documentele pe baza cărora se soluționează și se înregistrează în contabilitate plusurile și minusurile constatate, avându-se în vedere în acest sens următoarea ordine de efectuare a operațiilor respective:

- ◆ efectuarea și înregistrarea în contabilitate a compensărilor legale;
- ◆ stabilirea plusurilor definitive (finale) și înregistrarea lor în contabilitate, după efectuarea compensărilor legale;
- ◆ determinarea și înregistrarea lipsurilor neimputabile și a pierderilor din calamități;
- ◆ imputarea, în sarcina celor vinovați, a lipsurilor provenite din vina unor salariați sau a terților;
- ◆ înregistrarea lipsurilor în curs de clarificare;
- ◆ constituirea și regularizarea provizioanelor privind deprecierea elementelor patrimoniale ș.a.

Pentru fiecare din operațiunile menționate anterior se vor prezenta atât aspectele mai importante de natură metodologică, cât și cele privind reflectarea în contabilitate a influențelor pe care le generează asupra patrimoniului supus inventarierii.

Datele pe care le conțin procesul verbal de inventariere și listele întocmite cu prilejul acestei operațiuni se utilizează, de asemenea, pentru completarea Registrului-inventar, care este un document contabil obligatoriu, în care se înregistrează, la sfârșitul fiecărui an, toate elementele patrimoniale de activ și de pasiv inventariate, ceea ce justifică conținutul fiecărui post din bilanțul contabil, în sensul concordanței sale cu situația faptică.