

UNIVERSITATEA DIN CRAIOVA
COLEGIUL UNIVERSITAR DROBETA TURNU SEVERIN
SPECIALIZAREA: CONTABILITATE
ANUL I

BAZELE CONTABILITATII

- SUPORT DE CURS -

PENTRU ÎNVĂȚĂMÂNT LA DISTANȚĂ

Capitolul 1

CONTABILITATEA – COMPONENTĂ A SISTEMULUI INFORMAȚIONAL ECONOMIC

Lect. univ. drd. DOINEA OVIDIA

1.1. Sistemul informațional economic

Sistemul informațional economic reprezintă un ansamblu organizat de informații economice complexe, care se obțin prin prelucrarea informațiilor furnizate de anumite surse și care sunt utile organizării, conducerii și desfășurării activității economice.

Obiectivul principal al sistemului informațional economic este de a furniza informațiile necesare cunoașterii activității economice în vederea fundamentării

Principalii purtători de informații sunt documentele economice, diferite registre și purtătorii tehnici de informații precum: cartele perforate, benzi perforate, benzi magnetice, discuri magnetice, diskete, microfilme, etc.

Informațiile economice se caracterizează prin multitudine și diversitate.

Criteriile privind clasificarea informațiilor economice sunt:

- **după conținutul lor** se regăsesc:
 - informații de planificare sau prognoză;
 - informații efective;
 - informații de control:
 - **după forma de prezentare** se clasifică în:
 - informații orale;
 - informații scrise;
 - informații audiovizuale.
 - **după etalonul de exprimare** se deosebesc:
 - informații cantitative;
 - informații valorice.
 - **după sfera de cuprindere** sunt:
 - informații sintetice;
 - informații analitice.
 - **după scopul pentru care sunt utilizate** se menționează:
 - informații de conducere;
 - informații de raportare;
 - informații de reglare.
 - **în funcție de reflectarea în timp a proceselor și fenomenelor economice** sunt:
 - păstrarea (stocarea) informației economice.
 - informații active (dinamice),
 - informații pasive (istorice),
 - informații previzionale.
- Sistemul de prelucrare a informațiilor este un ansamblu de procedee, de mijloace materiale și tehnice utilizate în procesul de culegere, prelucrare, transmitere, utilizare și arhivare a tuturor informațiilor economice.
- Cuantificarea informației se exprimă prin intermediul etalonului informațional.
- Etalonul informațional este o unitate de măsură tip, stabilită convențional și utilizată la măsurarea, evaluarea și exprimarea cantitativă și valorică a patrimoniului economic.
- Mijloacele tehnice de prelucrare a datelor constau din mașini de calcul de birou, mașini de birou specializate și echipamente electronice.
- Prelucrarea informațiilor cu ajutorul mijloacelor automate constituie **informatica**.
- Se deosebesc două categorii de etaloane informaționale: etaloane cantitative și etaloane valorice.
- Sfera sistemului informațional economic este largă, incluzând sistemul de prelucrare a informațiilor și respectiv sistemul informatic.
- Informațiile economice, din momentul apariției lor și până în cel al valorificării ea informații în cadrul procesului decizional și de gestiune trec prin mai multe etape operaționale, care formează ciclul de prelucrare real a datelor, denumit în literatura de specialitate **flux informațional economic**.
- Cele mai reprezentative surse de informații economice sunt:
- planificarea economică ce furnizează informații referitoare la plan și prognoză economică;

Etapele fluxului informațional economic sunt:

- **evidența economică** ce furnizează informații efective cu privire la patrimoniul economic;
 - primirea informației;
 - culegerea informației;
 - alte surse;
 - prelucrarea informației;
 - transmiterea și manipularea informației;
 - analiza și utilizarea informației;

1.2. Noțiuni generale privind evidența economică

- contabilitatea;
- statistica.

Aceste forme sunt legate între ele prin obiectivele ce le au de îndeplinit, completându-se reciproc și alcătuind **sistemul unitar de evidență economică**.

1.3 Contabilitatea - componentă a evidenței economice

Contabilitatea, ca formă principală a evidenței economice, alături de celelalte două componente, evidența operativă și statistică, înregistrează, urmărește și controlează în mod documentar, complet și permanent acele fenomene și procese economice ce se pot exprima valoric. Ea se circumscrie entităților lor patrimoniale.

Se cunoaște că nici o operație economică nu se poate înregistra decât pe baza unui act scris, și în același timp, nici o operație economică ce nu se poate exprima în etalon monetar nu se poate exprima în contabilitate. Deci, contabilitatea este conderentă evidență valorică.

Pentru realizarea obiectivului ei de studiu, contabilitatea trebuie să îndeplinească aceleași condiții ca și evidența economică, dar în același timp prezintă și o serie de particularități precum:

- contabilitatea înregistrează numai operații economice efectuate;
- în contabilitate, operațiile economice se înregistrează numai pe bază de documente justificative;
- contabilitatea utilizează în principal etalonul bănesc, și numai pentru completare etaloanele cantitative;
- contabilitatea are un obiect propriu și o metodă proprie de cercetare.

Contabilitatea curentă înregistrează zilnic, în baza documentele justificative, existența, mișcarea și transformarea elementelor patrimoniale, precum și rezultatele financiare ale activităților desfășurate. Obiectivele urmărite de sistemul contabil sunt:

➤ **Contabilitatea periodică** se realizează la sfârșitul perioadelor de gestiune din cadrul unităților macroeconomico-sociale prin centralizarea informațiilor cuprinse în bilanțurile contabile ale entităților patrimoniale de bază.

➤ Contabilitatea curentă poate fi **contabilitate centralizată și contabilitate descentralizată**. Contabilitatea organizată și condusă la nivelul întreprinderilor este denumită **contabilitatea întreprinderii**.

➤ Contabilitatea finanțelor publice privind execuția de casă a bugetului statului, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, gestiunea datorilor publice, precum și alte operații financiare efectuate în contul instituțiilor publice poartă denumirea de **contabilitate publică**. Ea cuprinde contabilitatea trezoreriei finanțelor publice și a instituțiilor publice.

➤ Pe măsură ce complexitatea economiei unei țări crește, apare **contabilitatea națională** cu ajutorul căreia se cuantifică produsul intern brut, mărimea avuției naționale, mărimea și structura stocurilor, relațiilor financiare și fluxurile monetare, schimbările în structura de ramură și teritorială a unei țări. În funcție de momentul, locul și modul de realizare a lucrărilor sale, contabilitatea este de două feluri: contabilitatea curentă și contabilitatea periodică.

- **funcția previzională** constă în utilizarea informațiilor contabile în stabilirea tendințelor viitoare ale fenomenelor și proceselor economice la elaborarea bugetelor unităților patrimoniale.

Contabilitatea întreprinderii poate fi organizată în două circuite: **contabilitatea financiară sau generală** și **contabilitatea internă sau de gestiune (analitică sau managerială)**.

Contabilitatea este organizată în sistem dualist.

Contabilitatea financiară sau generală are la bază norme unitare de organizare pentru toate unitățile patrimoniale. Ea are ca obiect înregistrarea operațiilor ce afectează patrimoniul unității în vederea stabilirii rezultatelor financiare.

Contabilitatea internă sau de gestiune are ca scop gestiunea internă a unității, calcularea costurilor de producție și a rentabilității produselor obținute, a lucrărilor executate, serviciilor prestate, întocmirea bugetelor pe feluri de activități, urmărirea și controlul acestora în vederea cunoașterii rezultatelor și furnizarea informațiilor necesare în procesul decizional.

În condițiile organizării contabilității în sistem dualist, funcțiile acestuia se localizează pe fiecare circuit.

Astfel, contabilitatea financiară îndeplinește:

- funcția de înregistrare completă a tranzacțiilor întreprinderii în scopul determinării periodice a situației patrimoniale și a rezultatului global;
- funcția de comunicare financiară externă (de informare a terților);
- funcția de instrument de verificare și de probă judiciară și fiscală;
- funcția de instrument de gestiune a întreprinderii;
- funcția de furnizare a informațiilor necesare realizării sintezelor macroeconomice;

Capitolul 2

- funcția de informare pentru analize financiare.

OBIECTUL CONTABILITĂȚII

Contabilitatea de gestiune prezintă următoarele funcții:

- funcția de determinare a costurilor pe produse, lucrări și sectoare de activitate;

2.1 Definirea contabilității

➤ funcția de determinare diferitelor marje și a rezultatelor analitice pe produse și activități, Proiectul activității practice și teoretice, contabilitatea ca disciplină științifică a evoluat lent, sinuos, discret și sigur. Drumul parcurs de ea este predominant de la practică la teorie, în cadrul căruia practica a fost cea care a anticipat puțin câte puțin teoria și metoda contabilității.

➤ funcția de generare și furnizare a informațiilor destinate actualizării indicatorilor de gestiune, Așa cum era firesc, evoluția contabilității a fost însoțită în plan teoretic de controverse privitoare la locul și rolul său în cadrul sistemului de cunoaștere și gestiune.

Mai semnificative, în acest sens două concepții: prima care **tratează contabilitatea ca o știință**, iar cea de-a doua ca **metodă de ținere a registrelor și de efectuare a calculelor**.

Fără a ne propune să evocăm confruntările dintre cele două concepții și argumentația specifică fiecăruia, apreciem că nu este vorba de laturi antitetice; ca

- activitate foarte răspândită de asigurare cu informații economice regulate și sincere despre patrimoniul și rezultatele financiare obținute;
- un instrument pentru a cunoaște, pentru a gestiona și controla patrimoniul și rezultatele folosirii acestuia;
- un mijloc de înregistrare metodică a patrimoniului și rezultatelor unei firme pentru conducători, acționari, lucrători, terți (clienți, furnizori, bănci) stat, etc;
- un sistem de organizare a informației financiare care prin modalități proprii le strânge, le clasează, le înregistrează și le prelucrează conform nevoilor diverșilor utilizatori din cadrul și din afara firmei.

În concluzie: obiectivul contabilității este să asigure o imagine fidelă, clară și completă a patrimoniului, a rezultatului activității și a situației financiare a entității patrimoniale.

S

2.2 Patrimoniu – obiect de studiu al contabilității

Pornind de la definiția dată de Luca Paciolo, de-a lungul secolelor s-au adoptat diverse categorii pentru fundamentarea și definirea obiectului contabilității.

Mai des întâlnite sunt cele de:

- patrimoniu;
- avere;
- resurse economice;
- capital;

Dintre toate categoriile economice enunțate în precedent, predominantă în definirea conținutului obiectului contabilității este cea de **patrimoniu**.

Astfel spus, **patrimoniul reprezintă un ansamblu de drepturi și obligații exprimate în etalon monetar aparținând unui subiect, persoană fizică sau juridică de drept privat, public sau mixt.** O asemenea opțiune se întemeiază pe faptul că prin geneza sa, contabilitatea a apărut din necesitatea de a răspunde în planul cunoașterii și gestiunii de problema gospodării și dezvoltării patrimoniului.

Literatura de specialitate cunoaște trei concepții în definirea și analiza patrimoniului ca obiect al contabilității: „orice încercare de a nega această realitate, trebuie privită ca un atentat la rațiunea de a exista a însăși contabilității, deci necunoașterea obiectului său”

Existența patrimoniului este cauza existenței însăși a contabilității al cărui obiect și materie înregistrabilă este: „juridică, economică, economico-judiciară”

Diviziunea muncii și autonomia gestionară a agenților participanți la circuitul economic, împun separarea patrimonială a resurselor economice ale societății și a rezultatelor obținute. Astfel apare **patrimoniul** ca structură (entitate) economică și juridică de apreciere și gestiune a valorilor materiale și bănești.

Economic – patrimoniul este considerat ca totalitatea bunurilor economice apreciabile în bani, inclusiv rezultatele folosirii lor, ce aparțin unei persoane fizice sau juridice.

Pentru ca un patrimoniu să existe sunt necesare două elemente interdependente, unul în persoană fizică sau juridică ca subiect de drepturi și obligații și altul în bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații.

Prin asocierea celor două accepții s-a ajuns la definirea **economico-juridică** a patrimoniului, potrivit căreia acesta este „un complex de drepturi și obligațiuni cu respectivele lor obiecte de drepturi și obligațiuni apreciabile în bani”

Între obiectele de drepturi și obligații, pe de o parte și relațiile de drepturi și obligații, pe de altă parte, stă persoana fizică sau juridică în calitate sa de subiect de drepturi și obligații.

În cadrul acestui „tot economico-juridic”, obiectele de drepturi și obligații formează realitatea economică a patrimoniului iar drepturile și obligațiile, cauzele stăpânirii acestei realități.

Deci definind sintetic, **patrimoniul reprezintă totalitatea drepturilor și obligațiilor cu valoare economică, aparținând unei persoane fizice sau juridice, precum și bunurile la care se referă.**

înseamnă numai bani ci totalitatea drepturilor de proprietate asupra activelor investite sau existente la un moment dat într-o întreprindere. **Aceste active pot fi bani.**

Nu s-a reținut categoria de **avere**, deoarece în literatură de specialitate, ea este definită prin prisma bunurilor economice acumulate în proprietatea unei persoane fizice sau juridice.

În acest sens, se apreciază ca averea nu ar cuprinde drepturile și obligațiile ca expresie a relațiilor de proprietate, ci numai le sugerează.

Cu privire la categoria de **resurse economice** ea este tot mai mult folosită în prezentarea și explicarea mecanismului contabil.

Orice resursă atrasă în circuitul economic în măsura în care este investită și folosită devine capital, sau se delimitează ca o componentă a patrimoniului.

Urmare a celor prezentate anterior, **categoria de patrimoniu**, categorie economică și juridică, exprimă atât bunurile economice acumulate de o persoană fizică sau juridică (averea, utilizarea resurselor), cât și drepturile și obligațiile subiectului de drept (capital, ca relație de proprietate, proveniența resurselor, etc).

Totodată, se are în vedere că nu orice patrimoniu se delimitează și formează obiect de studiu al contabilității.

Patrimoniul devine obiect de studiu al contabilității numai în măsura în care valorile economice separate patrimonial sunt investite, adică folosite în activitatea economică pentru obținerea de bunuri și servicii supuse tranzacțiilor de vânzare-cumpărare sau în activitățile administrative și cele social-culturale prin care se satisfac nevoi concrete și naționale ale societății.

Patrimoniul poate fi examinat sub raport:

- **structural**, respectiv al elementelor ce îl compun, al proporțiilor și semnificațiilor economice ale acestora;

- **competitiv**, când se examinează capacitatea patrimoniului de a produce venituri (profit, rentabilitate, productivitatea capitalului, etc) și de a îndeplini obligații (solvabilitate, lichiditate). Ele capătă **forma de drepturi** în situația în care titularul de patrimoniu este proprietar și deci nu trebuie să acorde nici un echivalent pentru

➤ **fiscal**, când sunt analizate elementele ce constituie materie impozabilă, bunurile aflate în posesiunea și folosința sa.

➤ **al contabilității** se referă la reflectarea sistematizată în conturi a elementelor ce alcătuiesc patrimoniul și evaluarea lor corectă în raport cu realitatea.

În cazul **obligățiilor**, pentru bunurile componente ale patrimoniului, titularul trebuie să îndeplinească o anumită prestație sau să dea un echivalent valoric.

Bunurile ca obiecte de drepturi și obligații formează substanța materială a patrimoniului. Patrimoniul este studiat din diverse puncte de vedere. El constituie obiectul și al altor discipline științifice.

Ele au o determinare existențială și una economică.

Determinarea existențială – evidențiază faptul că bunurile au o formă concretă identificabilă ca structuri, fiind delimitate ca bunuri materiale sau corporale (imobile, mașini, mărfuri, materiale, numerar, etc) și ca bunuri nemateriale sau necorporale (creanțe, brevete de invenții, concesiuni, etc).

2.3 Trăsăturile specifice ale abordării patrimoniului de către contabilitate.

Altă grupare este cea de obiecte stabile, servicii și informații.

Determinarea economică a bunurilor se exprimă prin **utilitatea și valoarea lor**. Specific contabilității este faptul că ea se delimitează ca disciplină funcțională în reprezentarea și gestiunea patrimoniului.

În sens economic, utilitatea unui bun desemnează capacitatea acestuia de a satisface o nevoie prin folosire în producție sau în consum.

Capacitatea de valori a bunurilor se manifestă prin aceea că ele intră ca o marfă în circuitul economic sau sunt exprimate în bani.

Ca știință a evidenței, contabilitatea oferă o teorie și o metodă privind înregistrarea într-o anumită ordine și pe baza unor principii normative a circuitului

materiale ai valorilor și cea de drepturi și obligații ca expresie a raporturilor de proprietate implicate de valorile economice.

Dacă bunurile economice formează substanța economică a patrimoniului, drepturile și obligațiile indică modul de apreciere, ca posesiune, sau cauza stăpânirii acestei substanțe.

Intrepretate prin prisma categoriei economice de **capital**, raporturile de schimb studiate de contabilitate, reprezintă relațiile dintre drepturile și obligațiile pecuniare, pe de o parte, și bunurile economice investite și folosite în activitatea unei entități, pe de altă parte.

Drepturile pecuniare corespund capitalului propriu, obligațiile corespund capitalului străin, iar bunurile economice reprezintă modul de investire și întrebuințare a capitalului. Deci, ecuația va fi de forma:

Bunurile economice = capital social + capital străin	
---	--

În cazul în care intră în rol, **resursele economice**, raportul de schimb se crează între utilizarea resurselor și proveniența resurselor.

În consecință ecuația devine:

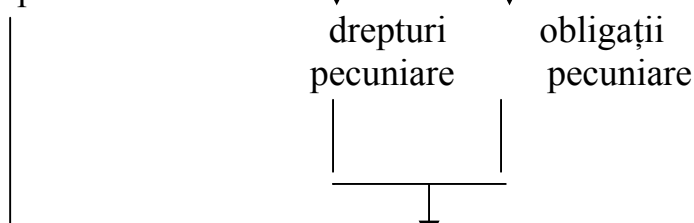
ACTIVUL	=	
PASIVUL		
PATRIMONIULUI		
PATRIMONIULUI	=	proveniența
economic		resurselor
		economic

Schema unei asemenea reprezentări este:

La nivelul obiectului contabilității, primul termen al raportului de schimb, bunurile economice, respectiv utilizarea resurselor economice este delimitat prin **structura de activ**, iar ce de-al doilea termen, drepturile și obligațiile respectiv proveniența resurselor economice, prin **structura de pasiv**.

Din punct de vedere contabil, activul exprimă prin ceea ce este reprezentat pasivul, iar pasivul indică originea activului.

Ca urmare, ecuația generală a patrimoniului așa cum este studiată în obiectul contabilității capătă forma:



În ceea ce privește **cheltuielile și veniturile** sunt structuri specifice activităților economice și sociale care produc transformări în masa patrimoniului. Pe baza lor sunt delimitate și evidențiate rezultatele obținute.

2.4.1 Activul și pasivul

Conținutul activului și pasivului se nuancează și diferențiază în funcție de categoria economică folosită pentru definirea obiectului contabilității. Astfel, în cazul în care este folosită categoria fundamentală de patrimoniu, **activul** cuprinde bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații, iar **pasivul**, drepturile și obligațiile titularului de patrimoniu privind elementele constituite ca activ.

De regulă, bunurile economice ce formează activul sunt grupate în **bunuri mobiliare și imobiliare**.

Bunurile imobiliare grupează toate valorile economice materiale, nemateriale și financiare cu o durată de staționare mai mare de un an.

Dacă valorile economice nu se încadrează în restricția de mai sus, sunt incluse în **bunurile mobiliare**.

O grupare a bunurilor, implicat a activelor patri-moniale este și aceea care operează cu următoarele structuri:

- bunuri de fundație;
- bunuri de tranzacție;
- bunuri de garanție;
- bunuri de rezervă.

Beneficiile, în viziunea patrimonialistă reprezintă un excedent de drepturi proprii nete. Acest excedent reprezintă echivalentul creșterii bunurilor economice de durată mai îndelungată, caracterizate prin repetata lor participare la procesul economic (mașini, instalații, etc).

Bunurile de fundație cuprind bunurile de investiții sau de întreținere pe durata mai îndelungată, caracterizate prin repetata lor participare la procesul economic (mașini, instalații, etc).

Bunurile de tranzacție numite și bunuri de exploatare intră și ies din întreprindere prin cumpărare, vânzare, încasare, plată, etc.

Bunurile de garanție cuprind toate garanțiile în numerar și alte valori depuse întru asigurare de diferite persoane (cauțiuni, gajuri).

Bunurile de rezervă sunt acele bunuri care iau parte la activitatea întreprinderii atunci când se simte nevoia (depozite de bancă, efecte, terenuri).

- permanente de resurse sub formă de mijloace fixe și investiții;

PASIVUL este structurat, de regulă, în **drepturi și obligații**.

➤ **utilizări temporare** sub formă de stocuri, creanțe, valori mobiliare de plasament și disponibilități;

➤ **pierderile** generate de o activitate nerentabilă privind utilizarea resurselor.

Drepturile sunt echivalente bunurilor economice aflate în proprietatea titularului de patrimoniu, iar **obligațiile** reprezintă datorii pe care titularul de patrimoniu le are față de alte persoane fizice sau juridice pentru bunurile economice atrase în circuitul său patrimonial.

Pasivul, prin structura sa delimită cele trei modalități de formare a resurselor, și anume:

- **resurse permanente** furnizate de proprietar (individual, asociati, sau în decursul existenței și funcționării patrimoniului, activul cuprinde și rezultatele sub formă de pierderi, iar pasivul beneficiile.

➤ **resurse temporare** asigurate de terți (furnizori, bănci, obligații) și pierderile reprezintă partea din bunurile economice pierdute fără echivalent sau a avea ceva în schimb.

- **resurse rezultate** sub forma profiturilor realizate la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar.

Activul este analizat ca o structură care exprimă investiția de fonduri, adică valorile nemateriale, mijloacele materiale bănești, plasamentele și creanțele ca forme permanente sau temporare de alocare a fondurilor delimitate patrimonial.

În ceea ce privește **pasivul**, acesta caracterizează sursele de finanțare sau modul de finanțare a activelor.

În cadrul său, fondurile apar în calitate de izvor financiar al patrimoniului. Elementele componente ale activului sunt divizate și grupate în raport cu gradul lor de lichiditate, iar cele de pasiv în funcție de gradul lor de exigibilitate.

Lichiditatea vizează capacitatea fiecărui activ de a parcurge calea normală a circuitului pînă la transformarea în bani.

Exigibilitatea se referă la termenul de decontare (plata) a fondurilor constituite ca elemente de pasiv.

Potrivit criteriului lichidității, se delimitează două categorii de active:

- valori immobilizate sau immobilizări;
- valori circulante sau mobilizări.

Valorile immobilizate cuprind toate valorile economice de activ care staționează pe o perioadă mai mare de un an, iar

Valorile circulante sunt formate din acele valori economice al căror termen de lichidare nu depășește un an de exercițiu financiar.

În raport de gradul de exigibilitate, pasivele se împart în:

- fonduri proprii;
- finanțări și rezultate;
- fonduri străine.

Fondurile proprii, finanțările și rezultatele corespund finanțării proprii sub forma capitalului propriu (individual și social), finanțărilor de la buget, rezervelor și rezultatelor obținute destinate autofinanțării. Cheltuielile și veniturile sunt structuri proprii patrimoniului în acțiune. Ele sunt determinate de activitățile consumatoare de resurse și producătoare de rezultate care provoacă transformări în masa patrimoniului.

Fondurile străine se constituie pe calea angajamentelor financiare sau datoriiilor față de terți. Ele pot fi pe termen lung și termen scurt.

Retinând interpretările prezentate în precedent, structurile de activ și pasiv vor fi definite și analizate într-o **viziune integrativă** - denumită **contabilă**. O asemenea

Activitatea de exploatare cuprinde toate operațiile cu caracter economic și comercial privind aprovizionarea și desfășurarea activității. Activitatea financiară și activitatea extraordinară cuprind activitățile desfășurate de o întreprindere sunt grupate în activitatea de exploatare, activitatea financiară și activitatea extraordinară. De asemenea, în această activitate sunt cuprinse și operațiile privind investiția generatoare de active fixe.

Categoria integrativă utilizată, este cea de **valori economice**. În conștiență cu cele arătate, **activul evidențiază starea de investire/ utilizare a valorilor economice ca bunuri economice, iar pasivul, starea de finanțare și proveniența a valorilor economice ca surse de finanțare.**

Activitatea extraordinară sau excepțională cuprinde toate operațiile cu caracter excepțional cu implicații asupra rezultatelor. Ele pot avea ca obiect cesiunea activelor fixe; amortizările și provizioanele privind cesiunile sau încetarea unor activități sau elemente de natură neobișnuită în raport cu activitățile ordinare desfășurate de întreprindere; încasări și plăți de penalități; răscumpărarea propriilor plasamente.

Activitatea extraordinară sau excepțională cuprinde toate operațiile cu caracter excepțional cu implicații asupra rezultatelor. Ele pot avea ca obiect cesiunea activelor fixe; amortizările și provizioanele privind cesiunile sau încetarea unor activități sau elemente de natură neobișnuită în raport cu activitățile ordinare desfășurate de întreprindere; încasări și plăți de penalități; răscumpărarea propriilor plasamente.

activitatea de exploatare, reevaluarea amortizărilor și provizioanelor, cesiunea elementelor de activ și alte venituri.

Veniturile pot fi **identificate și evidențiate în trei momente:**

- **obținerea rezultatului;**
- **facturarea sau vânzarea pe credit a rezultatului;**
- **încasarea rezultatului.**

De exemplu, la o întreprindere, venitul poate fi delimitat și înregistrat în momentul în care s-au predat produsele finite clientului urmând a fi încasate și în momentul în care s-a încasat creanța asupra clientului.

Structura mai generală de cheltuieli se diferențiază pe elemente specifice în raport de felul activității – de exploatare, financiară, excepțională – iar în cadrul acestora în funcție de natura cheltuielii.

Astfel, **cheltuielile de exploatare** cuprind în principal:

- cheltuieli cu materii prime și materiale;
- cheltuieli cu mărfuri cumpărate;
- cheltuieli cu lucrările și serviciile primite de la terți;
- cheltuieli cu salariile;
- contribuția la asigurările sociale de stat, contribuția la fondul de somaj;
- cheltuieli cu impozitele, taxele și vărsămintele asimilate;
- alte cheltuieli de exploatare.

Cheltuieli extraordinare (excepționale) cuprind:

- amenzile și penalitățile plătite;
- valoarea contabilă a elementelor de activități cedate;
- **remizele** sunt reducerile prin aplicarea unor cote procentuale asupra pierderilor din calamități;
- **prețului curent de vânzare**, luându-se în considerare volumul vânzărilor sau diferențele negative din răsкупарarea acțiunilor și obligațiunilor emise de calitatea clientului.

Veniturile financiare cuprind:

Categoria mai generală de **venituri** se diferențiază pe feluri de activități – exploatare, financiară și extraordinară – și în funcție de natura veniturilor. Astfel:

Astfel: **Veniturile din exploatare** cuprind vânzările de lucrări și servicii, vânzările de mărfuri, producția imobilizată, producția stocată, subvenții de exploatare, venituri din câștigurile nete din cesiunea valorilor mobiliare de plasament (preț de vânzare > preț de cumpărare), diminuare sau anularea provizioanelor privind activitatea de exploatare.

O remarcă. în practica societățile comerciale din țările apusene, atât cumpărările și vânzările sunt adesea supuse unor reduceri cu caracter comercial și cu caracter financiar.

Veniturile extraordinare cuprind amenzile și penalitățile încasate, degrenările de impozite, veniturile din cedarea elementelor de activ (altele decât cele financiare), reducerile cu caracter comercial sunt:

- **rabaturile** sunt reducerile asupra prețului de vânzare convenit anterior în întreprinderea, veniturile din diminuarea amortizărilor și provizioanelor privind mișcările relative la cesiuni sau încetări de ramuri sau sectoare de activitate, alte bunurilor vindute, venituri excepționale.

II. Cheltuielile pot fi grupate și în funcție de destinația lor, iar veniturile în

- **rezultate financiare** (calculate ca diferență între veniturile din activitatea financiară și cheltuieli financiare);
- **rezultate extraordinare** (calculate ca diferență între veniturile excepționale și cheltuieli excepționale).

Rezultatul calculat ca diferență între veniturile și cheltuieli este denumit **profit impozabil**.

Prin reducerea profitului impozabil cu impozitul pe profit se determină **profitul net** sau beneficiul bilanțier.

În cazul în care cheltuielile depășesc veniturile, pierderile se acoperă din resurse proprii (fondul de rezervă) și prin subvenții de la bugetul de stat.

Capitolul 3

METODA CONTABILITĂȚII

3.1 Conceptul general de metodă

Fiind o disciplină științifică, contabilitatea are un obiect propriu de cercetare și o anumită metodă specifică de lucru pentru realizarea obiectului ei.

Datorită complexității obiectului de studiu al contabilității, metoda acesteia reunește mai multe procedee tehnice de lucru.

În consecință nu se poate pune semnul egalității între metodă și procedeu.

Într-o accepțiune generală **metoda** reprezintă o cale rațională de urmat pentru atingerea unui scop în timp ce, **procedeul** e numai o manieră de tratare în atingerea unui scop.

Fiecare știință utilizează o singură metodă de cercetare în componența căreia intră mai multe procedee.

Tratată în contextul domeniului contabilității **metoda** acesteia cuprinde un ansamblu de procedee aflate într-o stânsă corelație și intercondiționalitate ca un tot unitar în vederea stabilirii normelor și principiilor cu caracter special pe care se

bunurile economice și procesele economice transformatoare, iar pe de altă parte, interdependența și intercondiționarea reciprocă a acestor elemente patrimoniale.

Principala trăsătură a obiectului de studiu al contabilității constă în reflectarea patrimoniului entităților sub aspectul unității și funcționalității bunurilor economice care îl compun (al destinației economice), cât și sub aspectul raporturilor de proprietate în cadrul cărora se dobândesc bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații sub aspectul provenienței.

Este vorba deci, de același patrimoniu privit ca un tot unitar care în contabilitate e reflectat și reprezentat sub dublu aspect.

Această dublă reprezentare a stării și mișcării patrimoniului constituie trăsătura esențială, de bază care determină obiectul de studiu al contabilității. Ea poate fi redată sintetic sub forma unei ecuații prin egalitatea dintre cele două spectre ale patrimoniului respectiv:

Bunuri	=	drepturi	+
obligații			

Dubla înregistrare are o importanță deosebită pentru contabilitate din punct de vedere al aspectului proprietăților informative ale datelor financiare pe care le oferă cât și prin faptul că oferă posibilitatea unui control permanent asupra exactității înregistrării efectuate în contabilitate.

De menționat este faptul că atât dubla reprezentare cât și dubla înregistrare sunt trăsături esențiale ale contabilității fiind specifice numai acestora.

Aceste trăsături nu se mai întâlnesc la alte discipline, ele se constituie în principiile partidei duble definite de multi autori în teoria metodei contabilității.

Contabilitatea folosește procedee care permit înregistrarea numerică, cifrică sau cuantificarea existenței și mișcării elementelor patrimoniale în expresie valorică, numai cu ajutorul procedeelelor specifice în contabilitate, adică numai a acelor fenomene care se pot exprima în unități valorice.

Rationamentul se aplică de metoda contabilității deoarece pe bază lui se poate ajunge la concluzii care permit stabilirea cu exactitate a modului de reflectare a mișcării patrimoniului în contabilitate. Aceste fenomene care se transpun valoric în contabilitate reflectă modificările ce au loc efectiv și fac dovada justificării prin acte scrise, respectiv documente justificative.

Pe bază de rationament s-a ajuns la concluzia că Activul=Pasivul, că valoarea bunurilor economice este egală cu valoarea drepturilor și obligațiilor.

Comparația se exprimă de contabilitate prin alăturarea a două sau mai multe structuri patrimoniale ce se exprimă valoric cu scopul de a se stabili asemănările și deosebirile dintre aceste structuri.

Se compară veniturile și cheltuielile unei perioade cu altă perioadă cât și rezultatele finale.

3.2 Procedeele metodei contabilității

De asemenea, elementele de activ se compară cu obligațiile pentru a se stabili valoarea patrimoniului net.

3.2.1 Procedee comune tuturor științelor

Clasificarea reprezintă acțiunea de împărțire și repartizare sistematică pe clase sau într-o anumită ordine a fenomenelor economice în raport de asemănările și deosebirile dintre ele. **Observația, raționamentul, comparația, clasificarea, analiza, sinteza, etc.**

Acest procedeu grupează asemănările în aceeași clasă, iar deosebirile în grupează în clase diferite. **Observația** reprezintă faza inițială a cercetării obiectului de studiu al oricărei științe.

Analiza reprezintă procedeul științific de cercetare al unui fenomen, element

Deoarece bilanțul nu poate să prezinte mișcările succesive ce se produc ca urmare a operațiunilor economice și financiare în structura și mărimea patrimoniului, metoda contabilității utilizează pentru realizarea acestui obiectiv – **contul**.

Totalitatea conturilor utilizate de contabilitate în scopul realizării obiectului ei formează sistemul conturilor.

Pentru fiecare operație economică, pentru fiecare element patrimonial din punct de vedere al existenței, destinației și surselor de proveniență, contabilitatea utilizează câte un cont distinct.

Sistemul de conturi de care dispune contabilitatea are la bază dubla înregistrare a operațiilor economice și prin intermediul acesteia între conturi există o corespondență bine definită, corespondență ce se evidențiază și în bilanțul contabil.

Contul este un procedeu ce particularizează activitatea contabilă furnizând informații necesare pentru caracterizarea fiecărui bun economic, operație economică, proces economic, sursă de finanțare și rezultat final.

Legătura dintre **contul** ce furnizează informații de detaliu asupra fiecărui element ce intră în sfera contabilității și **bilanțul** care asigură informații generale asupra activității de ansamblu, se realizează prin intermediul **balanței de verificare a conturilor**.

Prin balanța de verificare se realizează controlul privind respectarea în contabilitate a principiului dublei înregistrări, creându-se astfel garanția exactității înregistrărilor efectuate în conturi.

Cu ajutorul balanței de verificare se centralizează întreaga activitate economică a societății reflectată distinct în conturi pe tot parcursul perioadei de gestiune.

Centralizarea informațiilor cu ajutorul balanței de verificare oferă conducerii posibilitatea de a cunoaște volumul modificărilor intervenite în structura patrimoniului atât pe perioada curentă, cât și cumulată, de la începutul perioadei de gestiune în modificări ce se exprimă valoric.

De asemenea, prin semnăturile pe care le conțin documentele, întăresc responsabilitatea persoanelor ce le întăresc.

Pe baza informațiilor oferite de balanța de verificare se elaborează situațiile financiare anuale (bilanțul contabil).

Evaluarea este importantă pentru sintetizarea și generalizarea informațiilor generate de mișcarea și existența elementelor patrimoniale.

3.2.3 Procedee comune metodei contabilității cât și altor discipline economice

Doar prin intermediul evaluării se poate sintetiza și generaliza din punct de vedere valoric informația financiar contabilă.

Procedeele comune metodei contabilității cât și altor discipline economice se referă la: **documente, evaluare, calculatie, inventariere.**

Orice operațiune economică sau financiară privind existența și mișcarea elementelor patrimoniale pentru a putea fi înregistrată în conturi trebuie mai întâi consemnată într-un **document** ce atestă existența acestei operații.

La baza înregistrării în conturi a operațiilor economice stau obligatoriu documentele contabile.

Acest procedeu include toate formele de calcul începând cu simpla calculatie a rulajelor, sumelor, soldurilor, conturilor, cu calculul valorilor elementelor patrimoniale inventariate, a diferentelor de inventar, constatate și terminând cu legalității și realității operației economice, se asigură controlul gestionar asupra calculului costurilor producției și a rezultatelor finale.

Procedeele sunt utilizate și în analiza financiară la calculul diferiților indicatori economico-financiar ce caracterizează activitatea unei entități patrimoniale.

Prin textele legislative în vigoare, ca urmare a aplicării Legii contabilității în România, sunt explicit redate următoarele principii:

- **Principiul continuității activității** - presupune că persoana juridică își continuă în mod normal funcționarea într-un viitor previzibil, fără a intra în stare de lichidare sau reducere semnificativă a activității. Dacă administratorii persoanei juridice au luat cunoștință de unele elemente de nesiguranță legate de anumite evenimente care pot duce la incapacitatea acestora de a-și continua activitatea, aceste elemente trebuie prezentate în **notele explicative**. În cazul în care situațiile financiare anuale simplificate nu sunt întocmite pe baza principiului continuității, această informație trebuie prezentată împreună cu explicațiile privind modul de întocmire a acestor situații și motivele care au stat la baza deciziei conform căreia persoana juridică nu își mai poate continua activitatea.
- **Principiul permanenței metodelor** - presupune continuitatea aplicării aceluiași reguli și norme privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate și prezentarea elementelor de activ și de pasiv, a rezultatelor, asigurând astfel comparabilitatea în timp a informațiilor contabile.
- **Principiul prudenței** presupune ca valoarea oricărui element să fie determinată având la bază prudența.

În mod special, se vor avea în vedere următoarele aspecte:

- se vor lua în considerare numai profiturile recunoscute până la data încheierii exercițiului financiar;
- se va ține seama de toate obligațiile previzibile și pierderile potențiale care au luat naștere în cursul exercițiului financiar încheiat sau pe parcursul unui exercițiu anterior, chiar dacă asemenea obligații sau pierderi apar între data încheierii exercițiului și data întocmirii bilanțului;

se va ține seama de toate ajustările de valoare datorate depreciilor, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este profit sau pierdere.

- **Principiul independenței exercițiului** - presupune că se vor lua în considerare toate veniturile și cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților.

- **Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de pasiv** – presupune determinarea distinctă, separată a valorii individuale aferentă fiecărui element de activ sau de pasiv în vederea stabilirii valorii totale corespunzătoare unei poziții din bilanț.

- **Principiul integrității** - presupune că bilanțul de deschidere al unui exercițiu economic, atât cantitativ, cât și valoric, să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului precedent.

- **Principiul necompensării** - impune ca valorile elementelor ce reprezintă active să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului precedent. Mărimea valorilor economice se exprimă și se evidențiază prin intermediul **etalonului monetar**, iar acțiunea de măsurare poartă denumirea de **evaluare**. nu pot fi compensate cu valorile elementelor ce reprezintă pasive, respectiv veniturile cu cheltuielile, cu excepția compensărilor între active și pasive stabilite în consecință, **evaluarea constă în cuantificarea și exprimarea prin intermediul banilor a mărimii elementelor patrimoniale și a operațiilor privind mișcarea acestor elemente.**

Componentele evaluării sunt:

- obiectul evaluării;
- etalonul monetar ca unitate de măsură și comparare.

4.2 Principiile evaluării

Pentru a se realiza exprimarea unei imagini fidele a patrimoniului, a situației financiare și rezultatelor, la efectuarea evaluării se vor respecta următoarele principii:

➤ **principiul stabilirii obiectului supus evaluării**

Prin **obiect al evaluării** se înțelege totalitatea elementelor supuse evaluării, elemente ce trebuie delimitate în timp și în spațiu;

➤ **principiul valorii reale** conform căruia elementele patrimoniale se evaluează la valoarea lor reală în vederea asigurării unui bilanț real;

➤ **principiul alegerii formei de evaluare** în funcție de scopul urmărit, potrivit căruia evaluarea operațiunilor din contabilitatea curentă se face la costuri de producție efective.

➤ **principiul prudenței** impune ca la evaluarea elementelor patrimoniale să se țină seama de deprecierea, riscurile și pierderile posibile de înregistrat, ca urmare a activității desfășurate;

➤ **principiul permanenței metodelor** presupune continuitatea aplicării aceluiași norme, metode și reguli utilizate pe tot parcursul exercițiului financiar și de la un exercițiu la altul pentru a asigura comparabilitatea informațiilor contabile.

4.3 Momentele și formele de evaluare a elementelor patrimoniale

Costul de achiziție al unui bun este egal cu prețul de cumpărare, taxele nerecuperabile, cheltuielile de transport, aprovizionare și alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilizare sau intrarea în gestiune a bunului respectiv. În conformitate cu prevederile art. 7 și art. 9 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată și completată prin Ordonanța Guvernului nr. 61/2001, pentru evaluarea elementelor din bilanț, se stabilesc următoarele:

➤ **la data intrării în unitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, denumită valoare contabilă, care se stabilește astfel:**

Costul de producție al unui bun cuprinde: costul de achiziție al materiilor prime și consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricația acestuia.

➤ **bunurile reprezentând aport la capitalul social, la valoarea de aport, stabilite în urma evaluării;**

➤ **bunurile obținute cu titlu gratuit, la valoarea justă;**

➤ **bunurile procurate cu titlu oneros, la cost de achiziție;**

➤ **bunurile produse în unitate la cost de producție.**

În costul unui activ cu ciclu lung de fabricație pot fi incluse și dobânzile plătite la creditele bancare contractate pentru achiziția, construcția sau producția acestuia, direct atribuibile activului, până la finalizarea sa, aferente aceleiași perioade.

În sensul prezentelor reglementări, prin **activ cu ciclu lung de fabricație** se

seama unei amortizări suplimentare, în cazul activelor amortizabile pentru care deprecierea este ireversibilă sau se constituie un provizion pentru deprecierea, atunci când deprecierea este reversibilă, aceste elemente menținându-se, de asemenea, la valoarea lor de intrare.

Prin valoare contabilă netă se înțelege valoarea de intrare, mai puțin amortizarea și provizioanele pentru depreciere, cumulate.

- **pentru elementele de pasiv de natura datoriilor**, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea de intrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare. Diferențele constatate în plus între valoarea stabilită la inventariere și valoarea de intrare a elementelor de pasiv de natura datoriilor se înregistrează în contabilitate prin constituirea unui provizion, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare.

La fiecare dată a bilanțului:

- **elementele monetare exprimate în valută** (disponibilități și alte elemente asimilate, cum sunt acreditivele și depozitele bancare, creanțe și datorii în valută) trebuie raportate utilizând cursul de schimb de la data încheierii exercițiului. Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor în valută sau față de cursul la care au fost raportate în situațiile financiare anterioare și cursul de schimb de la data încheierii exercițiului, se înregistrează la venituri sau cheltuieli, după caz;
- **elementele nemonetare achiziționate cu plata în valută și înregistrate la costul istoric** (imobilizări, stocuri) trebuie raportate utilizând cursul de schimb de la data efectuării tranzacției;

4.4. Reevaluarea patrimoniului economic

elementele nemonetare achiziționate cu plata în valută și înregistrate la valoarea justă (imobilizări, stocuri) trebuie raportate utilizând cursul de schimb existent în momentul determinării valorilor respective. Gestiuinea patrimoniului unei entități patrimoniale implică, pe lângă evaluarea acestuia și reevaluarea activelor și pasivelor, care potrivit Legii Contabilității, se poate efectua numai în baza unei dispoziții legale în acest sens, de obicei o hotărâre a guvernului.

În contextul prezentelor reglementări, prin elemente monetare se înțelege **Operațiunea de reevaluare constă în modificarea și substituirea valorilor de intrare (contabile) ale elementelor patrimoniale cu valoarea lor actuală (curentă).** Disponibilitățile bănești, precum și activele/datoriile de primit/de plătit în sume fixe sau determinabile.

Evenimentele care apar după data bilanțului pot furniza informații suplimentare față de cele cunoscute la data bilanțului. **Constituie obiectul reevaluării patrimoniale elementele de activ sub forma de immobilizări corporale și financiare.**

Dacă situațiile financiare anuale simplificate nu au fost aprobate, acestea vor fi modificate pentru a reflecta și informațiile suplimentare. **Nu constituie obiect al reevaluării immobilizările necorporale.**

Plusvaloarea care rezultă din reevaluare se reflectă în structurile de pasiv, ca un element patrimonial distinct în cadrul capitalurilor proprii denumit **"Diferențe din reevaluare"**. ➤ **la data ieșirii din unitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare.**

Aceste diferențe dintre valori influențează diferite surse economice în măsura și proporțiile prevăzute prin actul normativ care dispune reevaluarea.

În prezent, legislația din România prevede posibilitatea efectuării de reevaluări atunci când rata inflației prezintă o variație mai mare de $\pm 5\%$ în raport de reevaluarea făcută anterior.

Capitolul 5

CONTUL – PROCEDEU SPECIFIC METODEI CONTABILITĂȚII

5.1. Noțiunea, necesitatea și funcțiile contului

Activitatea oricărei unitate patrimonială economic generează operații economice ocazionate de mișcarea și transformarea succesivă a mijloacelor, de consumarea unor valori și obținerea altora în cadrul diferitelor faze ale circuitului economic.

Operațiile economice efectuate de unitățile patrimoniale produc modificări în volumul și structura elementelor patrimoniale, aceste modificări constând în esență, în mișcări și transformări ale mijloacelor economice și ale surselor acestora.

Operațiile economico-financiare sunt foarte numeroase și variate, făcând imposibilă întocmirea unui bilanț distinct după fiecare operație economică în parte. Bilanțul contabil, prin conținutul și structura sa, este destinat și corespunde funcțiilor de sintetizare și generalizare a informațiilor economice, prezentând anumite limite și restricții care fac ca el să nu poată îndeplini și funcția de reflectare curentă a mișcărilor și transformărilor determinate de operațiile economice; se întocmește periodic, de regulă la expirarea perioadei de gestiune, necesitând un volum mare de muncă, iar prin structura sa redă numai grupe și subgrupe de mijloace economice și începutul perioadei de gestiune a elementului pentru care s-a deschis contul, precum și surse, neputând oferi astfel informații despre elementele individuale ale patrimoniului și modificările acestuia.

Contul poate fi denumit ca fiind un procedeu specific metodei contabilității destinat reflectării curente, cronologice și sistematice în expresie valorică și unică cantitativă, după reguli determinate ale unui anumit mijloc economic, proces economic sau ale unei surse cu scopul cunoașterii în orice moment a existenței și modificărilor fiecărui element reflectat.

În limba franceză „**compte**” și în limba latină „**conto**” înseamnă socoteala și cu acest înțeles a fost adoptat și în limba română. Datorită multitudinii de mijloace, surse și procese economice ce formează obiectul contabilității și a diversității informațiilor despre acestea, contul este integrat unui ansamblu multifuncțional numit **sistemul de conturi**.

Sistemul de conturi reprezintă totalitatea conturilor ce se folosesc în contabilitate pentru înregistrarea operațiunilor economico-financiare generate de desfășurarea activității unităților patrimoniale. În timp, împreună cu societatea omenească, contul și-a lărgit conținutul și și-a perfecționat forma, adaptându-se continuu. Un cont poate să reprezinte:

- un anumit mijloc economic sau o grupă de mijloace economice de același gen, (de exemplu: mijloace fixe, materii prime, materiale, disponibilități, conturi în bani etc.);
- un proces economic sau o fază a acestuia, (de exemplu: aprovizionare, producție etc.);
- sursa sau o grupă de surse ce reflectă modul de proveniență a mijloacelor economice; (de exemplu: credite bancare, împrumuturi, furnizori etc.);

Fișa contului							
Debit				Credit			
Nr.crt.	Data	Explicații	Suma	Nr.crt.	Data	Explicații	Suma
Întocmit,				Verificat,			

Fig. 5.2.1 Forma bilaterală a contului

Deși are avantajul că necesită calcule simple, această formă este dezavantajoasă în privința determinării soldului, deoarece trebuie făcute calcule în afara contului, iar liniatura contului nu permite înscrierea soldului stabilit.

➤ **Forma unilaterală a contului** se caracterizează prin unele elemente necesare înregistrării: data, documentul și explicațiile se trec o singură dată în cadrul contului într-o singură parte (în două coloane) și sunt folosite pentru înscrierea sumelor alăturate de debit, credit și sold ale contului, care sunt așezate în partea dreaptă a contului.

Această formă a contului prezintă avantajul că după fiecare operație economică se pot stabili soldul și respectiv stocul.

Fișa contului					
Nr.crt.	Data	Explicații	Debit	Credit	Sold
ELEMENTELE CONTULUI					
Întocmit,			Verificat,		

Contul, ca instrument de lucru folosit pentru a reflecta varietatea elementelor obiectului contabilității, are o structură proprie, care îi permite reflectarea corectă și completă a elementului patrimonial la care se referă. Indiferent de forma în care se prezintă, contul are următoarele elemente structurale:

Fig. 5.2.2 Elementele structurale ale contului

- **titlul contului;**
- **forma contului (de obicei în două părți);**
- **explicația operațiunii înregistrate;**
- **data și forma de prezentare;**
- **posibilitatea suprapunerii celor două tipuri de modificări ce pot afecta un element patrimonial:**

titlul contului exprimă existența și mărimea, în parte sau scadelor economice prezentate și în funcție de timpul în care au avut loc. Acest punct de vedere grafic, trecând de la forma liniară sau aritmetică la forma evoluată sub forma lotară, este necesar pentru a realiza pe cîștig și pierdere, celor două categorii de modificări posibile. În activitatea practică, alături de titlul contului se folosesc și simbolurile cifrice, care înlesnesc identificarea și folosirea lor, mai ales în condițiile actuale ale utilizării unor echipamente electronice de mare performanță.

Părțile contului sunt debitul și creditul acestuia care reflectă distinct, în baza unor reguli și principii, cele două feluri de modificări (creșteri și micșorări) pe

Explicația contabilă presupune indicarea contului corespondent în funcție de natura operației; dacă se înregistrează operația în debitul unui cont, se indică și contul sau conturile corespondente creditoare și invers.

Rulajul și totalul conturilor sunt formate din mișcările care au intervenit în cont ca urmare a înregistrării operațiilor economice de creștere sau reducere a elementului respectiv într-o perioadă de timp.

Rulajul debitor este format din totalitatea sumelor înregistrate în debitul unui cont.

Rulajul creditor reprezintă totalitatea sumelor înregistrate în creditul unui cont.

Total sume creditoare reprezintă însumarea soldurilor inițiale creditoare și rulajul creditor al contului într-o perioadă determinată.

Total sume debitoare reprezintă suma dintre soldul inițial debitor și rulajul debitor al contului într-o perioadă dată.

Soldul contului reprezintă diferența dintre totalul sumelor înregistrate în debitul unui cont și cele înregistrate în creditul aceluiași cont.

Soldul debitor al contului se întâlnește când totalul sumelor debitoare este mai mare decât totalul sumelor creditoare ale aceluiași cont.

Soldul creditor al contului se întâlnește în situația când totalul sumelor creditoare ale unui cont este mai mare decât totalul sumelor debitoare ale aceluiași cont.

Dacă totalul sumelor înregistrate în debit este egal cu totalul sumelor înregistrate în credit, contul nu are sold, adică este “balansat”, “lichidat” sau “soldat”.

În funcție de momentul când se determină situația contului, se întâlnesc două feluri de solduri.

Soldul inițial reprezintă existența mijlocului sau sursei economice la începutul perioadei de gestiune și apare în cont cu ocazia operațiilor de deschidere a contului (lună, trimestru, an) și el nu este altceva decât soldul final preluat din conturile ținute pe perioada de gestiune. La sfârșitul anului soldurile preluate din bilanț vor fi solduri inițiale pentru conturile de deschidere ale noului an.

5.3 Funcțiile contului

Soldul final se stabilește cu ocazia închiderii contului și arată situația la un moment dat a elementului pentru care s-a deschis contul. În general, soldul contului se stabilește pe baza formulei bilanțiere, adică:

Ca procedee specifice contabilității și ca instrumente curente de lucru, conturile îndeplinesc multe funcții dintre care se amintesc cele mai importante.

Funcția economică este expresivă pentru fiecare cont deoarece el urmărește un element patrimonial cu un conținut economic bine definit, de care unitatea patrimonială are nevoie pentru a-și desfășura activitatea.

Funcția statistică constă în faptul că din conturi își extrage datele în primul rând statistică, date de care are nevoie pentru a le supune unor prelucrări specifice.

Funcția de calcul se întâlnește la toate conturile și ajută la calcularea situației tuturor elementelor patrimoniale în diferite momente ale activității agentului economic.

Funcția de grupare, sistematizarea informațiilor contabile se realizează prin aceea că într-un cont se pot reflecta mai multe elemente patrimoniale cu însușiri comune și prin separarea creșterilor de micșorări.

Funcția de analiză și control constă în folosirea datelor și informațiilor

sumele din partea dreaptă (pasiv) a bilanțului trec ca solduri inițiale în partea de credit (dreapta) a conturilor de pasiv. Respectând aceeași formulă bilanțieră pentru operarea în conturi, rezultă că toate fenomenele economice care provoacă creșteri, plusuri, majorări le vom trece în aceeași parte a contului, unde s-a trecut și soldul inițial (spre a adăuga existentul), iar operând invers ca sens economic (ieșiri, scăderi, minusuri) le vom trece în partea opusă a contului.

Plecând de la aceste concepte fundamentale, se deosebesc **patru reguli de funcționare a conturilor** și anume:

Regula I

Elementele patrimoniale de activ și cele de pasiv prezintă în orice moment anumite mărimi valorice denumite de contabilitate “existente”. Aceste existente sunt determinate cu ajutorul conturilor, la anumite perioade, de regulă la sfârșitul anului și se înscriu în bilanțul contabil.

Regula a II-a

Majorările survenite în activul și pasivul bilanțului, determinate de operațiile economice, impun reflectarea lor în aceeași parte a conturilor, adică majorările de activ în debitul conturilor alături de existentul inițial și majorările de pasiv în creditul conturilor alături de existentul inițial.

Regula a III-a

Operațiile economice ce au loc în cadrul unui agent economic determină nu numai majorări în cadrul activului și pasivului bilanțului, ci și micșorarea acestora care se înregistrează în partea opusă a contului, acolo unde sunt înregistrate existentele inițiale și majorările.

În concluzie, se poate spune că micșorările (scăderile, ieșirile) elementelor de activ sunt reflectate în creditul conturilor, iar micșorarea elementelor de pasiv este reflectată în debitul conturilor de pasiv;

Regula a IV-a

Reflectarea în conturi a existentelor și majorărilor pe de o parte și a micșorărilor pe de alta parte, după regulile prezentate mai sus, oferă posibilitatea stabilirii soldului contului care exprimă situația nouă a elementului reflectat cu ajutorul contului respectiv. Stabilitatea soldului contului presupune totalizarea sumelor înscrise în debitul contului și separat a celor înscrise în creditul contului, după care se scade totalul cel mai mic din cel mai mare;

Pe baza regulilor de funcționare a conturilor se poate defini într-un mod complet conținutul debitului și al creditului, ținând seama de cele două categorii de conturi astfel:

- **debitul contului de activ reflectă existența și majorări de activ, iar debitul conturilor de pasiv exprimă micșorări de pasiv;**
- **creditul conturilor de activ se determină ca diferență între totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare, fiind întotdeauna debitoare.**

Conform regulii a IV-a **conturile de activ prezintă întotdeauna sold debitor, iar conturile de pasiv reprezintă solduri creditoare.**

5.5 Dubla înregistrare și corespondența conturilor

Prezentăm mai jos sinteza regulilor de funcționare a conturilor, astfel:

▫ Conturile de activ

- încep să funcționeze prin a se debita cu existentul inițial;
- se debitează cu existentul inițial și cu majorările de activ, pe baza regulilor de funcționare a conturilor; Modul de înregistrare dublă a fost prezentat pentru prima dată de Luca Paciolo, cel care se consideră a fi întemeietorul contabilității;
- prezintă întotdeauna sold debitor.

▫ Conturile de pasiv

- Este o prezentare de înaltă tinută științifică, dar autorul recunoaște că nu el a inventat “Doppia Scriptura”, el n-a făcut altceva decât să descrie un mod de
- încep să funcționeze prin a se credita cu existentul inițial.

Se constată că primul tip fundamental al dublei înregistrări constă în înregistrarea operației economice concomitent în debitul unui cont de activ și în creditul altui cont, de asemenea de activ, însă în părțile opuse ale acestora.

Al doilea tip fundamental al dublei înregistrări se formează pornind de la cea de-a doua modificare bilanțieră de structură în pasiv, reprezentată prin ecuația:

$$A = P + x - x$$

Prin bilanțul în conturi, cele două posturi bilanțiere sunt preluate de două conturi de pasiv, iar operația economică se înregistrează astfel:

- contul de pasiv care crește se va credita folosindu-se a doua regulă de funcționare a conturilor;
- contul de pasiv care scade se va debita aplicându-se a treia regulă de funcționare a conturilor.

În consecință, **al doilea tip fundamental al dublei înregistrări constă în înregistrarea concomitentă a operației economice în creditul unui cont de pasiv și în debitul altui cont, de asemenea, de pasiv.**

Al treilea tip fundamental al dublei înregistrări

pornește de la al treilea tip de modificări bilanțiere, respectiv **modificarea de volum în sensul creșterii**, reprezentat de ecuația

$$A + x = P + x$$

- contul de activ care scade se va credita pe baza regulii a treia de funcționare a conturilor;

Prin descompunerea bilanțului, cele două posturi bilanțiere sunt preluate de două conturi, unul de activ și altul de pasiv, iar valoarea operației economice se va înregistra astfel:

- contul de activ care crește se va debita pe baza regulii a doua de funcționare a conturilor;

Al patrulea tip fundamental al dublei înregistrări constă în înregistrarea concomitentă a operației economice în creditul unui cont de activ și în debitul unui cont de pasiv.

Dubla înregistrare a operațiilor economice în conturi determină stabilirea unor importante legături reciproce între conturi. Ea permite verificarea exactității înregistrării operațiilor economice și face să crească valoarea informațională a contabilității.

Dubla înregistrare a operațiilor economice în conturi a format în decursul timpului obiectul unor intense cercetări științifice.

Al patrulea tip fundamental al dublei înregistrări pornește de la al patrulea tip de modificări bilanțiere, respectiv **modificarea de volum în sensul scăderii**, conform ecuației

După unii cercetători, printre care Schneber, Laintar, românii Voina, L. Evian și alții, noțiunea de contabilitate în partidă dublă sau dubla înregistrare are, pe de o parte, caracter tradițional, istoric, care constă în faptul că din punct de vedere al formei, orice operație economică se înregistrează în cel puțin două conturi.

Prin descompunerea bilanțului, cele două posturi ale sale sunt preluate de două conturi, unul de activ și altul de pasiv, iar valoarea operației economice se va înregistra astfel. Pe de altă parte, se consideră că dubla înregistrare a operațiilor economice în conturi, mai înseamnă și un dublu calcul și anume un calcul al situației, al nivelului elementului patrimonial în urma operației economice ce a avut loc și un calcul al

5.6 Analiza contabilă

Analiza este un important procedeu metodic cu caracter general, în sensul că este folosit de către toate științele pentru cunoașterea obiectului lor.

În esență, analiza constă în descompunerea fenomenului în părțile sale componente, în scopul cunoașterii legăturilor sale interne, a legilor care guvernează existența și mișcarea sa.

Analiza contabilă este un procedeu metodic deosebit de important, folosit în contabilitate în mod obligatoriu, înainte ca operațiile economice să fie înregistrate.

Nici o operație economică nu trebuie înregistrată numai dacă a fost supusă analizei contabile.

Analiza contabilă se bazează pe trecerea de la general la particular, în cadrul căreia din înlănțuirea logică a unor judecăți rezultă în mod necesar o judecată sub formă de concluzie, prezentată într-o formă caracteristică, numită formulă contabilă.

Analiza contabilă necesită parcurgerea a patru etape după ce fenomenele sau operațiunile economice au fost consemnate în documentele de evidență caracteristice.

Prima etapă a analizei contabile constă în cunoașterea operației economice care urmează a fi înregistrată în contabilitate, a drepturilor și obligațiilor pe care aceasta le generează deci, în general, modul cum operația economică afectează patrimoniul unității. În concluzie, această etapă se poate simplifica astfel: stabilirea naturii și respectiv a conținutului operațiilor economice supuse analizei.

A doua etapă a analizei contabile impune cunoașterea modului cum operația economică modifică bilanțul unității patrimoniale, cu precizarea posturilor bilanțiere afectate, având în vedere că orice operație economică, oricât de complexă, generează unul din cele patru tipuri de modificări posibile, respectiv modificări de structură în activ, modificări de structură în pasiv, modificare de volum în sensul creșterii sau micșorării acestuia.

A treia etapă a analizei contabile constă în precizarea conținutului conturilor corespondente, a sensului și valorii cu care acestea sunt afectate.

Pentru respectarea principiului dublei înregistrări a operațiilor economice este necesar să se precizeze două sau mai multe conturi corespondente.

A patra etapă a analizei contabile constă în prezentarea soluției contabile într-o formă originală specifică contabilității, care se numește formulă contabilă. Este un criteriu fundamental: cu caracter științific care izvorăște din interdependența dintre elementele care alcătuiesc conținutul economic al conturilor – mijloacele economice, procesele și sursele economice – și conturile în care se reflectă aceste elemente. În funcție de acest criteriu, se întâlnesc următoarele clase de conturi:

5.6.1 Clasificarea conturilor

- Clasa conturilor mijloacelor economice, cu grupele: conturi de imobilizări, conturi de stocuri, conturi financiare, conturi de decontare, conturi rectificative ale mijloacelor economice.
- Clasa conturilor proceselor economice, cu grupele: conturi de cheltuieli, conturi de venituri, conturi de rezultate;

“Uzura obiectelor de inventar”, 308 “Diferențe de preț la materii prime și materiale”.

Gruparea conturilor după funcția contabilă este cea mai generală clasificare și decurge din cele două părți ale bilanțului, de activ și de pasiv, în funcție de soldurile finale ce le reprezintă și partea de bilanț unde se înscriu.

□ **După sfera de cuprindere, de detaliere a operațiilor pe care le reflectă conturile, întâlnim:**

- **conturi sintetice**

- **conturi analitice**

Conturile sintetice servesc pentru evidența în expresie bănească a unei anumite categorii de mijloace patrimoniale a unor procese economice, a unor surse patrimoniale respectiv obligații ale agentului economic.

În astfel de conturi sunt sistematizate date privind mai multe elemente concrete, de același fel, fapt pentru care se numesc conturi sintetice și formează așa-numita “evidență sintetică”. De exemplu, contul 101 “Capital social”, 211 “Terenuri”, 212 “Mijloace fixe”, 301 “Materiale consumabile” etc.

Conturile sintetice dau posibilitatea cunoașterii situației de ansamblu a unor categorii de mijloace economice, procese, surse etc. De exemplu, **contul 401 “Furnizori”** arată datoriile agentului economic la un moment dat față de furnizorii de materii prime și serviciile executate.

Caracteristic conturilor sintetice este faptul că ele reflectă categoriile de elemente patrimoniale numai în expresie valorică și evidența sintetică stă la baza întocmirii bilanțelor de verificare sintetică și a bilanțului contabil.

În noul sistem de contabilitate aplicat cu începere de la 1 ianuarie 1994 se întănesc următoarele grupe de conturi sintetice:

➤ **conturi sintetice de gradul I**, ce pot fi recunoscute prin faptul că sunt simbolizate cu trei cifre care se pot desfășura în două sau mai multe conturi sintetice de gradul II,

➤ **conturi sintetice de gradul II**, recunoscute prin faptul că sunt simbolizate cu patru cifre și reprezintă de fapt o descompunere a conturilor sintetice de gradul I, acestea la rândul lor desfășurându-se pe conturi analitice.

Conturile analitice se utilizează ca desfășurătoare ale conturilor sintetice, folosindu-se pentru înregistrarea datelor atât etalonul valoric cât și etalonul natural, acolo unde e cazul.

Întreg sistemul de detaliere a operațiilor sintetice cu ajutorul conturilor analitice este cunoscut sub denumirea de “evidență analitică”.

5.6.2. Formula contabilă

Trebuie precizat că pentru evidența unor elemente de activ sau de pasiv se folosesc atât conturile sintetice cât și cele analitice, unele pe altele nu se exclud ci se completează. Într-un cont analitic trebuie să fie înregistrată o operație economică înregistrată într-un cont analitic trebuie să fie înregistrată în contul sintetic din care deriivă contul analitic respectiv. Intre datele din conturi, unul care se debitează și se află în partea stângă a egalității și altul care se creditează și se află în partea dreaptă a egalității.

concomitent mai mult de 2 elemente patrimoniale din bilanț, fie numai de activ, fie numai de pasiv, fie atât de activ, cât și de pasiv, ceea ce impune folosirea a mai mult de două conturi corespondente.

➤ După scopul pentru care se întocmesc sunt:

- **Formule contabile de înregistrare curentă** se întocmesc pentru înregistrarea operațiilor economice ce au loc frecvent în munca practică a contabilității. Înscrierea sumelor se face, de regulă, în negru, fapt pentru care se numesc și formule contabile de înregistrare în negru. Sumele folosite se adună între ele atât în debitul contului cât și în creditul lui. Aceste formule constituie baza înregistrărilor în contabilitate.
- **Formulele contabile de stornare** reprezintă o modalitate specifică contabilității și se caracterizează prin aceea că se întocmesc ocazional cu ocazia rectificării unor formule eronate întocmite, motiv pentru care se mai numesc formule de rectificare sau în roșu. Debitarea sau creditarea cu sume în roșu a conturilor este impusă de faptul că în conturi nu se admit corectări de sume înregistrate greșit prin ștergerea sau tăierea lor și înscrierea apoi a sumei corectate. **Stornarea în negru** costă în anularea unei formule contabile efectuate anterior greșit prin inversarea ei, înscriind suma tot în negru, după care se întocmește formula corectă. **Stornarea în roșu** constă în anularea unei formule contabile efectuată anterior prin repetarea ei, dar cu suma înscrisă în roșu (sau în negru, dar în chenar) și întocmirea apoi a formulei contabile corecte în negru.

Articolele contabile se întâlnesc în mod frecvent direct în documentele de evidență economică, pe care se aplică o stampilă care conține egalitatea caracteristică constată că în ambele cazuri se ajunge la același sold final în conturi, și deci, se atinge scopul propus, de corectare a înregistrărilor contabile eronate.

Operația se numește **“contarea documentelor”**, iar explicația se găsește în documentul contabil. Stornarea în negru are însă dezavantajul față de ștornarea în roșu că duce pe de o parte la denaturarea rulajului conturilor folosite pe care în mărește artificial cu sume

care în realitate nu corespund unor operații economice, ci unor operații de corectare document caracteristic numit **“Nota contabilă”**. Înregistrarea operațiilor economice consemnate în documente în ordinea producerii lor, în raport cu data la care au avut loc, sub formă de articole contabile, se numește înregistrare în ordine cronologică.

Din aceste corespondente, legea contabilității recomandă folosirea stornării în roșu. Această înregistrare se efectuează în activitatea practică cu ajutorul documentului de contabilitate numit registru “jurnal”, care poate fi pe fișe sau foi volante.

5.6.3. Articolul contabil

În activitatea practică soluția contabilă apare sub forma “articolelor contabile”, care cuprinde pe lângă formula contabilă: data când a avut loc operația economică, o succintă explicație, dar semnificativă, documentul care a stat la baza înregistrării și semnătura persoanei care le-a întocmit și care poate răspunde pentru corectitudinea lui.

