

Prof. univ. dr. VICTOR MUNTEANU
(coordonator)

Conf.univ.dr.MARILENA ZUCA	Ec. RODICA MUNTEANU
Asist. univ.drd. MIRELA NICULAE	Drd. MONICA ZAMFIR
Drd. MARIUS MOSCU	Drd. MARIANA BURLACU

CONTABILITATEA FINANCIARĂ

A

ÎNTRERINDERII

- ediția a V-a revăzută și adăugită -

Prof. univ. dr. VICTOR MUNTEANU

(coordonator)

Conf. univ. dr. MARILENA ZUCA

Ec. RODICA MUNTEANU

Asist. univ. drd. MIRELA NICULAE

Drd. MONICA ZAMFIR

Drd. MARIUS MOSCU

Drd. MARIANA BURLACU

CONTABILITATEA FINANCIARĂ

A

ÎNTRINDERII

- ediția a V-a revăzută și adăugită -

În conformitate cu:

- **Reglementările contabile în vigoare**
- **Standardele Internaționale de Raportare Financiară**



EDITURA UNIVERSITARĂ
București 2017

Colecția ȘTIINȚE ECONOMICE

Redactor: Gheorghe Iovan
Tehnoredactor: Ameluța Vișan
Coperta: Monica Balaban

Editură recunoscută de Consiliul Național al Cercetării Științifice (C.N.C.S.) și inclusă de Consiliul Național de Atestare a Titlurilor, Diplomelor și Certificatelor Universitare (C.N.A.T.D.C.U.) în categoria editurilor de prestigiu recunoscut.

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

Contabilitatea financiară a întreprinderii / Victor Munteanu (coord.),
Marilena Zuca, Rodica Munteanu, - Ed. a 5-a, reviz.. - București :
Editura Universitară, 2017
Conține bibliografie
ISBN 978-606-28-0655-2

I. Munteanu, Victor
II. Zuca, Marilena
III. Munteanu, Rodica

657

DOI: (Digital Object Identifier): 10.5682/9786062806552

© Toate drepturile asupra acestei lucrări sunt rezervate, nicio parte din această lucrare nu poate fi copiată fără acordul Editurii Universitare

Copyright © 2017
Editura Universitară
Director: Vasile Muscalu
B-dul. N. Bălcescu nr. 27-33, Sector 1, București
Tel.: 021 – 315.32.47 / 319.67.27
www.editurauniversitara.ro
e-mail: redactia@editurauniversitara.

Distribuție: tel.: 021-315.32.47 / 319.67.27 / 0744 EDITOR / 07217 CARTE
comenzi@editurauniversitara.ro
O.P. 15, C.P. 35, București
www.editurauniversitara.ro

CUPRINS

CUVÂNT ÎNAINTE	15
CAPITOLUL 1: BAZELE ORGANIZĂRII CONTABILITĂȚII FINANCIARE	17
1.1. Definiția contabilității financiare	17
1.2. Elemente privind normalizarea și reglementarea contabilității financiare	18
1.2.1. Definierea, tipurile și concepțiile de normalizare contabilă.....	18
1.2.2. Dispozitivele normalizării contabile în România	19
1.2.2.1. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată	20
1.2.2.2. Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate (Ordinul M.F.P. nr.1802/ decembrie 2014).	20
1.2.3. Cadru general conceptual IASB. Definiere, scop și sfera de aplicare	21
1.2.3.1. Definiere, scop	21
1.2.3.2. Sferă de aplicare	22
1.3. Obiectivul situațiilor (raportărilor) financiare	23
1.4. Caracteristicile calitative ale informațiilor financiare și imaginea fidelă	25
1.4.1. Caracteristici calitative	25
1.4.2. Imaginea reală și corectă. Imaginea fidelă	27
1.5. Utilizatorii de situații financiare	28
1.6. Definierea, recunoașterea și evaluarea structurilor din situațiile financiare.....	29
1.6.1. Elementele (structurile) modelate prin situațiile financiare. Delimitări și definiții	29
1.6.2. Recunoașterea structurilor din situațiile financiare	30
1.6.3. Evaluarea elementelor (structurilor) din situațiile financiare.....	31
1.6.3.1. Bazele de evaluare în contabilitate.....	31
1.6.3.2. Regulile evaluării ca sistem de referință în formularea politicilor contabile	34
1.7. Conceptul de capital și de menținere a capitalului	38
1.8. Principiile contabilității financiare.....	39
1.9. Situațiile (rapoartele) financiare – delimitări și referințe	41
1.9.1. Situații (rapoarte) financiare în accepțiunea IFRS	42
1.9.1.1. Bilanțul	43
1.9.1.2. Contul de profit și pierdere	43
1.9.1.3. Situația modificărilor capitalului propriu	45
1.9.1.4. Situația fluxurilor de trezorerie.....	45
1.9.1.5. Notele explicative	48
1.9.2. Situații financiare/conturi anuale conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene	49
1.9.2.1. Bilanțul	49
1.9.2.2. Contul de profit și pierdere	54
1.9.2.3. Anexa la bilanț sau notele la conturi conform Directivei a IV-a a C.E.E.	55
1.9.3. Situațiile financiare reglementate în contabilitatea din România	56
1.9.3.1. Bilanțul – situația poziției financiare a entității	57

1.9.3.2. Contul de profit și pierdere – situația performanței financiare a entității.....	59
1.9.3.3. Situația modificărilor capitalului propriu.....	61
1.9.3.4. Situația fluxurilor de trezorerie	62
1.9.3.5. Notele explicative la situațiile financiare anuale.....	65
CAPITOLUL 2: CONTABILITATEA CAPITALURILOR	68
2.1. Conținutul și structura capitalurilor	68
2.2. Organizarea contabilității capitalurilor	69
2.2.1. Obiectivele și factorii de organizare a contabilității capitalurilor	69
2.2.2. Organizarea sistemului de documente și a evidenței operative a capitalurilor	70
2.2.3. Evaluarea curentă a capitalurilor	72
2.2.4. Sistemul de conturi utilizat în organizarea contabilității capitalurilor	76
2.3. Contabilitatea operațiilor privind capitalurile proprii	77
2.3.1. Contabilitatea capitalului social	77
2.3.1.1. Contabilitatea operațiilor de constituire a capitalului social	78
2.3.1.2. Contabilitatea operațiilor privind creșterea capitalului social	83
2.3.1.3. Contabilitatea operațiilor privind micșorarea capitalului social	86
2.3.2. Contabilitatea primelor de capital	91
2.3.3. Contabilitatea rezervelor din reevaluare	97
2.3.4. Contabilitatea rezervelor legale și alte rezerve	98
2.3.5. Contabilitatea acțiunilor proprii	100
2.3.6. Contabilitatea rezultatelor	101
2.3.6.1. Contabilitatea rezultatului reportat	101
2.3.6.2. Contabilitatea rezultatului exercițiului	103
2.3.7. Contabilitatea câștigurilor sau pierderilor legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii.....	105
2.4. Contabilitatea provizioanelor.....	106
2.4.1. Contabilitatea provizioanelor pentru litigii	107
2.4.2. Contabilitatea provizioanelor pentru garanții acordate clienților	108
2.4.3. Contabilitatea provizioanelor pentru dezafectarea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare legate de acestea	110
2.4.4. Contabilitatea provizioanelor pentru restructurare	111
2.4.5. Contabilitatea provizioanelor pentru pensii și obligații similare	113
2.4.6. Contabilitatea provizioanelor pentru impozite.....	113
2.4.7. Contabilitatea provizioanelor pentru terminarea contractului de muncă.....	113
2.4.8. Contabilitatea altor provizioane	113
2.4.9. Evaluarea provizioanelor	114
2.5. Contabilitatea împrumuturilor și datoriilor asimilate	115
2.5.1. Contabilitatea împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni	115
2.5.2. Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung	118
2.5.3. Contabilitatea altor împrumuturi și datorii asimilate	121
CAPITOLUL 3: CONTABILITATEA ACTIVELOR IMOBILIZATE	125
3.1. Delimitări și structuri privind activele imobilizate.....	125
3.2. Organizarea contabilității activelor imobilizate	127

3.2.1.	Obiectivele și factorii organizării contabilității activelor imobilizate	127
3.2.2.	Documentele primare privind activele imobilizate	127
3.2.3.	Subsistemul conturilor de active imobilizate	130
3.2.4.	Evaluarea activelor imobilizate	130
3.3.	Contabilitatea imobilizărilor necorporale	133
3.3.1.	Caracterizarea imobilizărilor necorporale; recunoaștere și evaluare	133
3.3.2.	Contabilitatea cheltuielilor de constituire	134
3.3.3.	Contabilitatea cheltuielilor de dezvoltare	136
3.3.4.	Contabilitatea imobilizărilor în concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare	140
3.3.5.	Contabilitatea fondului comercial	145
3.3.6.	Contabilitatea altor imobilizări necorporale	148
3.4.	Contabilitatea imobilizărilor corporale	149
3.4.1.	Contabilitatea terenurilor și amenajărilor de terenuri	150
3.4.1.1.	Contabilitatea terenurilor propriu-zise	150
3.4.1.2.	Contabilitatea amenajărilor de terenuri	152
3.4.2.	Contabilitatea mijloacelor fixe	154
3.4.2.1.	Delimitări și structuri privind mijloacele fixe	154
3.4.2.2.	Organizarea contabilității mijloacelor fixe	156
3.4.2.3.	Contabilitatea mișcării mijloacelor fixe	163
	A. Contabilitatea tranzacțiilor privind intrările de mijloace fixe	163
	B. Contabilitatea tranzacțiilor privind ieșirile de mijloace fixe ..	174
	C. Contabilitatea mijloacelor fixe închiriate	185
3.5.	Contabilitatea investițiilor imobiliare	186
3.6.	Contabilitatea activelor biologice productive	187
3.7.	Contabilitatea imobilizărilor în curs de execuție	188
3.7.1.	Caracterizarea generală a imobilizărilor în curs de execuție	188
3.7.2.	Contabilitatea imobilizărilor corporale în curs de execuție	189
3.8.	Contabilitatea imobilizărilor financiare	189
3.8.1.	Definiții și structuri privind imobilizările financiare	189
3.8.2.	Recunoașterea și evaluarea imobilizărilor financiare	191
3.8.3.	Contabilitatea tranzacțiilor privind imobilizările financiare în titluri de valoare	191
3.9.	Contabilitatea deprecierei imobilizărilor	196
3.9.1.	Amortizarea imobilizărilor	196
3.9.1.1.	Definirea, rolul și modalitățile de calcul privind amortizarea	196
3.9.1.2.	Contabilitatea amortizării	207
3.9.2.	Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor	209
3.9.2.1.	Caracterizarea generală a ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor	209
3.9.2.2.	Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale	211
3.9.2.3.	Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor corporale	211
3.9.2.4.	Contabilitatea ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare	211
3.9.2.5.	Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție	212

CAPITOLUL 4: CONTABILITATEA ACTIVELOI CIRCULANTE.....	214
4.1. Definiții și delimitări privind activele circulante.....	214
4.2. Contabilitatea stocurilor.....	215
4.2.1. Definiția și recunoașterea stocurilor.....	215
4.2.2. Obiectivele și factorii organizării contabilității stocurilor	218
4.2.3. Evaluarea stocurilor.....	219
4.3. Organizarea sistemului informațional-contabil al stocurilor	230
4.4. Organizarea contabilității analitice a stocurilor	235
4.5. Organizarea contabilității sintetice a stocurilor	240
4.6. Contabilitatea materiilor prime și a materialelor consumabile.....	244
4.7. Contabilitatea producției în curs de execuție	258
4.8. Contabilitatea produselor	261
4.8.1. Organizarea contabilității produselor	261
4.8.2. Contabilitatea semifabricatelor	263
4.8.3. Contabilitatea produselor finite	267
4.8.4. Contabilitatea produselor reziduale	271
4.9. Contabilitatea stocurilor aflate la terți	271
4.10. Contabilitatea activelor biologice de natura stocurilor.....	274
4.11. Contabilitatea mărfurilor	277
4.12. Contabilitatea stocurilor de ambalaje	285
4.12.1. Noțiunea și clasificarea ambalajelor	285
4.12.2. Organizarea contabilității ambalajelor	287
4.12.3. Contabilitatea principalelor operații privind ambalajele	290
4.13. Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție	297
CAPITOLUL 5: CONTABILITATEA DECONTĂRILOI CU TERȚII	305
5.1. Definiția, conținutul și structura decontărilor cu terți	305
5.2. Obiectivele și factorii organizării contabilității decontărilor cu terți	308
5.3. Recunoașterea și evaluarea datoriilor și creanțelor	309
5.4. Sistemul informațional-contabil al datoriilor și creanțelor	310
5.4.1. Documente primare utilizate	310
5.4.2. Evidența operativă a datoriilor și creanțelor	311
5.4.3. Contabilitatea analitică a datoriilor și creanțelor	311
5.4.4. Sistemul conturilor sintetice utilizate pentru reflectarea în contabilitate a decontărilor cu terți	311
5.5. Contabilitatea tranzacțiilor privind decontările cu furnizorii	312
5.6. Contabilitatea tranzacțiilor privind decontările cu clienții	324
5.7. Contabilitatea decontărilor cu personalul și a operațiilor asimilate	334
5.8. Contabilitatea decontărilor cu asigurările sociale și protecția socială	348
5.9. Contabilitatea decontărilor cu bugetul de stat și a fondurilor speciale	354
5.9.1. Decontările privind impozitul pe profit	354
5.9.2. Decontările privind taxa pe valoarea adăugată	357
5.9.2.1. Taxa pe valoarea adăugată – definiție, sferă de aplicare, faptul generator, baza și cotele de impozitare, decontare	357
5.9.2.2. Obiectivele și factorii organizării contabilității taxei pe valoarea adăugată	363
5.9.2.3. Organizarea contabilității taxei pe valoarea adăugată	364

5.9.2.4. Subsistemul conturilor privind taxa pe valoarea adăugată	369
5.9.2.5. Aplicații privind contabilizarea operațiilor de decontare a taxei pe valoarea adăugată	376
5.9.2.6. Decontarea taxei pe valoarea adăugată	382
5.9.3. Decontările privind subvențiile	384
5.9.4. Decontările privind alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	385
5.9.5. Contabilitatea decontărilor cu fondurile speciale	386
5.9.6. Alte datorii și creanțe cu bugetul statului	388
5.10. Contabilitatea operațiilor privind decontările în cadrul grupului cu acționarii/asociații	389
5.11. Contabilitatea decontărilor cu debitorii și creditorii diverși	390
5.11.1. Decontările cu debitorii diverși	390
5.11.2. Decontările cu creditorii diverși	393
5.12. Contabilitatea operațiilor privind conturile de subvenții, regularizare și asimilate.	394
5.12.1. Cheltuielile înregistrate în avans	394
5.12.2. Veniturile înregistrate în avans	397
5.12.3. Decontările din operațiuni în curs de clarificare	398
5.12.4. Subvențiile pentru investiții	399
5.13. Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor	401
CAPITOLUL 6: CONTABILITATEA TREZORERIEI	404
6.1. Delimitări și structuri contabile privind trezoreria entității	404
6.2. Organizarea contabilității trezoreriei	405
6.3. Contabilitatea investițiilor pe termen scurt	409
6.3.1. Caracteristicile și structura investițiilor pe termen scurt	409
6.3.2. Evaluarea investițiilor pe termen scurt	411
6.3.3. Contabilitatea acțiunilor deținute la entitățile afiliate	412
6.3.4. Contabilitatea investițiilor pe termen scurt în obligațiuni	413
6.3.5. Contabilitatea certificatelor verzi	418
6.3.6. Contabilitatea altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate	419
6.4. Contabilitatea valorilor de încasat	420
6.4.1. Ceurile de încasat	420
6.4.2. Efectele de încasat	421
6.4.3. Efecte remise spre scontare	422
6.5. Contabilitatea operațiilor de încasări și plăți efectuate prin conturile de la bănci ..	422
6.5.1. Conturi la bănci în lei	422
6.5.2. Conturi la bănci în valută	426
6.5.3. Sume în curs de decontare	429
6.6. Contabilitatea creditelor bancare pe termen scurt	430
6.7. Contabilitatea dobânzilor privind disponibilitățile bănești și creditele bancare pe termen scurt	431
6.8. Contabilitatea operațiilor bănești în numerar și a altor valori de trezorerie	433
6.8.1. Contabilitatea operațiilor în numerar	433
6.9. Contabilitatea acreditivelor și avansurilor de trezorerie	437
6.9.1. Acreditivle	437
6.9.2. Avansurile de trezorerie	438
6.10. Particularități privind contabilitatea viramentelor interne	440

6.11. Contabilitatea operațiilor privind ajustările pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie	442
CAPITOLUL 7: CONTABILITATEA FINANCIARĂ A CHELTUIELILOR, VENITURILOR ȘI A REZULTATULUI	445
A. CONTABILITATEA FINANCIARĂ A CHELTUIELILOR	445
7.1. Conceptul, conținutul, recunoașterea și structura cheltuielilor	445
7.2. Obiectivele și factorii organizării contabilității cheltuielilor	447
7.2.1. Organizarea documentației primare	448
7.2.2. Organizarea contabilității sintetice a cheltuielilor	448
7.3. Contabilitatea cheltuielilor din activitatea de exploatare	451
7.3.1. Contabilitatea cheltuielilor privind stocurile	451
7.3.1.1. Cheltuielile cu materiile prime	451
7.3.1.2. Cheltuielile cu materialele consumabile	452
7.3.1.3. Cheltuielile cu materiale de natura obiectelor de inventar	453
7.3.1.4. Cheltuielile privind materialele nestocate	454
7.3.1.5. Cheltuielile privind energia și apa	454
7.3.1.6. Cheltuielile cu activele biologice de natura stocurilor	455
7.3.1.7. Cheltuielile privind mărfurile	455
7.3.1.8. Cheltuielile privind ambalajele	456
7.3.2. Contabilitatea cheltuielilor cu serviciile executate de terți	457
7.3.2.1. Cheltuielile cu întreținerea și reparațiile	457
7.3.2.2. Cheltuielile cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile	458
7.3.2.3. Cheltuielile cu primele de asigurare	459
7.3.2.4. Cheltuielile cu studiile și cercetările	460
7.3.3. Contabilitatea cheltuielilor cu alte servicii executate de terți	460
7.3.3.1. Cheltuielile cu colaboratorii	460
7.3.3.2. Cheltuielile privind comisioanele și onorariile	461
7.3.3.3. Cheltuielile de protocol, reclamă și publicitate	461
7.3.3.4. Cheltuielile cu transportul de bunuri și personal	462
7.3.3.5. Cheltuielile cu deplasări, detașări și transferări	463
7.3.3.6. Cheltuielile poștale și taxele de telecomunicații	464
7.3.3.7. Cheltuielile cu serviciile bancare și asimilate	465
7.3.3.8. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți	465
7.3.4. Contabilitatea cheltuielilor cu impozitele, taxele și vărsămintele asimilate	466
7.3.4.1. Cheltuielile cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	466
7.3.5. Contabilitatea cheltuielilor cu personalul	468
7.3.5.1. Cheltuielile cu salariile personalului	468
7.3.5.2. Cheltuielile privind asigurările și protecția socială	469
7.3.6. Contabilitatea altor cheltuieli de exploatare	470
7.3.6.1. Contabilitatea cheltuielilor cu protecția mediului înconjurător	470
7.3.6.2. Contabilitatea privind pierderile din creanțe și debitori diverși	471
7.3.6.3. Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale	471
7.3.6.4. Alte cheltuieli din exploatare	471
7.3.7. Contabilitatea cheltuielilor de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare	472
7.4. Contabilitatea cheltuielilor din activitatea financiară	473

7.4.1. Cheltuielile privind pierderile din creanțe legate de participații	473
7.4.2. Cheltuielile privind investițiile financiare cedate	474
7.4.3. Cheltuielile din diferențe de curs valutar	475
7.4.4. Cheltuielile privind dobânzile	475
7.4.5. Cheltuielile privind sconturile acordate	476
7.4.6. Cheltuielile financiare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru pierdere de valoare	476
7.4.7. Alte cheltuieli financiare	477
7.5. Contabilitatea cheltuielilor cu impozitul pe profit	477
7.6. Contabilitatea decontării cheltuielilor	478
B.CONTABILITATEA FINANCIARĂ A VENITURILOR	479
7.7. Conceptul, conținutul, recunoașterea și structura veniturilor	479
7.8. Obiectivele și factorii organizării contabilității veniturilor	482
7.9. Organizarea contabilității financiare a veniturilor	483
7.9.1. Organizarea documentației primare	483
7.9.2. Organizarea contabilității sintetice a veniturilor	484
7.10. Contabilitatea veniturilor din activitatea de exploatare	484
7.10.1. Contabilitatea veniturilor din vânzări (cifra de afaceri netă)	484
7.10.1.1. Veniturile din vânzarea produselor finite, produselor agricole și activelor biologice de natura stocurilor	484
7.10.1.2. Veniturile din vânzarea semifabricatelor	485
7.10.1.3. Veniturile din vânzarea produselor reziduale	486
7.10.1.4. Veniturile din servicii prestate	487
7.10.1.5. Veniturile din studii și cercetări	487
7.10.1.6. Veniturile din redevențe, locații de gestiune și chirii	488
7.10.1.7. Venituri din vânzarea mărfurilor	488
7.10.1.8. Veniturile din activități diverse	489
7.10.2. Contabilitatea veniturilor aferente costurilor stocurilor de produse	489
7.10.3. Contabilitatea veniturilor din producția de imobilizări	495
7.10.3.1. Veniturile din producția de imobilizări necorporale	496
7.10.3.2. Veniturile din producția de imobilizări corporale	496
7.10.3.3. Venituri din producția de investiții imobiliare	497
7.10.4. Contabilitatea veniturilor din subvențiile de exploatare	497
7.10.5. Contabilitatea altor venituri din exploatare	498
7.10.5.1. Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși	498
7.10.5.2. Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale	498
7.10.5.3. Alte venituri din exploatare	499
7.10.6. Contabilitatea veniturilor din provizioane, amortizări și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare privind activitatea de exploatare	499
7.11. Contabilitatea veniturilor din activitatea financiară	500
7.11.1. Veniturile din imobilizări financiare	501
7.11.2. Veniturile din alte investiții pe termen scurt	501
7.11.3. Venituri din investiții financiare cedate	501
7.11.4. Veniturile din diferențe de curs valutar	502
7.11.5. Veniturile din dobânzi	503
7.11.6. Veniturile din sconturi obținute	504
7.11.7. Alte venituri financiare	504
7.11.8. Veniturile financiare din amortizări și ajustări pentru pierderea de valoare	505
7.12. Contabilitatea decontării veniturilor	506

C.CONTABILITATEA REZULTATULUI EXERCITIULUI	506
7.13. Determinarea rezultatului	506
7.14. Reflectarea în contabilitate a determinării rezultatului financiar	507
7.15. Calculul, înregistrarea și decontarea impozitului pe profit	510
7.16. Contabilitatea distribuirii rezultatului exercițiului	515
CAPITOLUL 8: CONTABILITATEA ALTOR VALORI ÎN AFARA BILANȚULUI	519
8.1. Caracterizarea generală a conturilor speciale	519
8.2. Conturi în afara bilanțului	520
8.2.1. Angajamente acordate	520
8.2.2. Angajamente primite	520
8.2.3. Alte conturi în afara bilanțului	521
8.2.3.1. Imobilizări corporale primite cu chirie sau în baza altor contracte similare	521
8.2.3.2. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare	521
8.2.3.3. Valori materiale primite în păstrare sau în custodie	522
8.2.3.4. Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare	522
8.2.3.5. Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință	522
8.2.3.6. Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate	523
8.2.3.7. Efecte scontate neajunse la scadență	523
8.2.3.8. Bunuri primite în administrare, concesiune și cu chirie	523
8.2.3.9. Alte valori în afara bilanțului	523
8.2.4. Dobânzi aferente contractelor de leasing și altor contracte asimilate, neajunse la scadență	524
8.2.5. Certificate cu emisii de gaze cu efect de seră	524
8.2.6. Active contingente	524
8.2.7. Datorii contingente	525
8.2.8. Creanțe preluate prin cesionare	526
8.3. Conturile de bilanț	526
8.3.1. Bilanț de deschidere	526
8.3.2. Bilanț de închidere	527
CAPITOLUL 9: LUCRĂRILE DE ÎNCHIDERE A EXERCITIULUI FINANCIAR .	528
9.1. Delimitări privind lucrările de închidere a exercițiului financiar	528
9.2. Lucrările pregătitoare pentru întocmirea situațiilor financiare	529
9.2.1. Stabilirea balanței conturilor înainte de inventariere	530
9.2.2. Inventarierea generală a activelor și datoriilor	531
9.2.3. Contabilitatea operațiilor de regularizare	534
a. Operații privind regularizarea plusurilor și minusurilor de inventar	534
b. Operații privind calculul amortizărilor	536
c. Operații privind ajustările pentru deprecieri și pierdere de valoare	537
d. Operații privind reluarea provizioanelor	539
e. Operații privind diferențele de curs valutar	539
f. Operații privind delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor	540
9.2.4. Balanța conturilor după inventariere	541
9.2.5. Determinarea rezultatului exercițiului	543

9.2.6. Redactarea situațiilor financiare	545
A. Bilanț	546
B. Contul de profit și pierdere	549
C. Situația modificărilor capitalului propriu	560
D. Situația fluxurilor de trezorerie	561
E. Notele explicative	561
BIBLIOGRAFIE	563

Motto:

**„Contabilitatea este judecătorul
nepărtinitor al trecutului, ghidul
necesar al prezentului și consilierul
indispensabil al viitorului, în fiecare
întreprindere”**

J.F. SCHÄR

CUVÂNT ÎNAINTE

„Contabilitatea financiară a întreprinderii” se ocupă în esență cu studiul principiilor contabilității financiare, al metodelor și tehnicilor ei de lucru, atât din punct de vedere teoretic, cât și din punct de vedere practic, aplicativ. Demersul său metodico-didactic își propune să ofere celor interesați modalitățile cele mai eficiente pentru înțelegerea și aprofundarea tuturor problemelor de contabilitate, să le formeze o gândire contabilă logică, independentă precum și deprinderile necesare pentru „producția” și utilizarea informației contabile în activitatea de gestiune a întreprinderii.

Problematica contabilă – abordată în cadrul lucrării, este opozabilă *entităților economice*, fiecare capitol punând în evidență *obiectivele și factorii organizării materiale și formale* a contabilității într-un domeniu dat.

Din problematica contabilității întreprinderii societare a fost aleasă și prezentată cea privind *organizarea și normalizarea contabilității financiare, contabilitatea capitalurilor, activelor imobilizate, activelor circulante, a decontărilor cu terții, trezoreriei, veniturilor și cheltuielilor, elementelor extrabilanțiere ale entităților economice, despre lucrările de închidere a exercițiului financiar și raportare contabilă, precum și despre contabilitatea altor operații economice.*

În conținutul lucrării sunt integrate elementele semnificative, în domeniul contabilității, din directivele europene și Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), precum și din Ordinul Nr.1802/decembrie2014 al ministrului finanțelor publice pentru aprobarea reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.

Raportată la nevoia universitară și a profesiei contabile, cartea oferă fundamentele teoretice, metodologice și referințe practice privind contabilitatea financiară din România, în condițiile integrării recentelor reglementări contabile și a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară.

Lucrarea se adresează, *în primul rând*, celor care în licee, facultăți sau alte forme de pregătire profesională, studiază contabilitatea.

Ea este destinată, *în al doilea rând*, practicienilor din domeniul contabilității, contabililor, economiștilor, experților contabili, auditorilor financiari, analiștilor financiari și altor specialiști care doresc să aprofundeze valențele informaționale ale contabilității .

Tuturor acestora li se oferă problematica *organizării, conducerii și tehnicii contabile în concepție de normalizare și aplicare românească*, în baza actelor normative în domeniu elaborate în țara noastră.

La redactarea lucrării ne-am folosit de o bogată legislație și literatură străină, dar mai ales autohtonă. Adresăm mulțumiri normalizatorilor români pentru străduința lor de a crea și apoi perfecționa un sistem contabil competitiv.

Apreciem, deasemenea, interesul și competența profesională a specialiștilor din învățământ, cercetare și practică în domeniul contabil pentru cărțile, studiile și punctele de vedere proprii ce au văzut lumina tiparului și care ne-au fost de un real folos în redactarea lucrării. Ne-am bucurat de sprijinul calificat al editurii, tipografiei, redactorului și procesorilor de text, care s-au îngrijit de pregătirea operativă și apariția în cele mai bune condiții a lucrării, drept pentru care le mulțumim.

Mulțumim, aprioric, cititorilor noștri, *elevi și studenți, cadre didactice, specialiști* care vor avea răbdarea și interesul să lectureze și să folosească această carte.

Suntem conștienți de faptul că lucrarea de față poate fi îmbunătățită, că poate face obiectul unor reflecții critice, unor sugestii și propuneri. De aceea, vom fi *recunoscători* tuturor pentru recomandările transmise pe care le așteptăm cu atenția cuvenită și pe care le vom recepționa cu plăcere și distinsă considerație și le vom avea în vedere la o eventuală nouă ediție.

București, Octombrie 2017

Autorii

Capitolul 1

BAZELE ORGANIZĂRII CONTABILITĂȚII FINANCIARE

1.1.DEFINIȚIA CONTABILITĂȚII FINANCIARE

Prin geneză, contabilitatea a apărut din nevoia de a răspunde în plan informațional și decizional la problema gestiunii valorilor economice separate pe entități . Prin legislația din România sunt delimitate ca entități: societățile , societățile/comaniile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, instituțiile publice, societățile cooperatiste și celelalte persoane fizice și juridice care, în baza legilor speciale de organizare, funcționează pe principiile societăților. Entitățile care desfășoară activități comerciale și urmăresc obținerea de profit (societăți, companii naționale, regii autonome, ș.a.) sunt denumite, generic, **întreprinderi**.

Din structura tipurilor de entități, **întreprinderea** reprezintă sfera de acțiune în limitele căreia contabilitatea – ca instrument informațional și de gestiune – capătă formă completă de reprezentare și control asupra constituirii și utilizării resurselor. La acest nivel organizatoric se realizează în forma cea mai deplină activitatea de producție a bunurilor, de prestații de servicii, de circulație a mărfurilor, a titlurilor de valoare și a instrumentelor de plată, precum și de alte operații accesorii activității de comerț. Contabilitatea pe care o conduc/organizează aceste întreprinderi este denumită **contabilitate financiară /contabilitatea întreprinderii**.

Forma organizatorică și de funcționare a contabilității întreprinderii se diferențiază, în principal, în raport de concepția contabilă adoptată. În acest sens cele mai marcante și mai influente culturi contabile din lume sunt două: „europeană” și „anglo-saxonă”. În raport de cele două culturi contabile, se pot utiliza două concepte organizatorice: **monist** și **dualist**.

Monist în cazul în care la nivelul întreprinderii se organizează un singur circuit contabil, deci o singură contabilitate, atât pentru latura internă cât și cea externă a întreprinderii. **Dualist**, dacă pentru cele două laturi sunt organizate, dar corelate contabilități separate.

Pentru contabilitatea din România, deocamdată, operează conceptul dualist. În consecință, la nivelul întreprinderii se disting două secțiuni ale contabilității: contabilitatea financiară (generală sau externă) și contabilitatea de gestiune (managerială).

Contabilitatea financiară (generală sau externă) descrie circuitul economic și financiar al întreprinderii luat în totalitatea și structuralitatea sa. Obiectivul său principal îl constituie furnizarea de informații sintetice privind poziția financiară, performanța financiară și modificările poziției financiare.

Informația contabilă, pe lângă o utilizare internă proprie managementului întreprinderii, este destinată utilizatorilor externi definiți de: *investitorii de capital, bancherii, angajații, furnizorii, clienții, guvernul și instituțiile sale, precum și publicul*.

Relațiile delimitate și evidențiate în contabilitate au o determinare obiectivă, iar faptul că ele apar la intersecția întreprinderii cu terții sunt divulgabile integral. Pornind de la această stare, contabilitatea este publică, dar și standardizată, adică se bazează pe norme privind producția, prezentarea și utilizarea informațiilor contabile.

Contabilitatea de gestiune furnizează toată informația contabilă care este cuantificată, prelucrată și transmisă pentru utilizarea internă de către management. Ea descrie circuitul economic intern al întreprinderii, definit de activitățile consumatoare de resurse și producătoare de rezultate.

Obiectivele principale ale contabilității de gestiune sunt: *calcularea analitică (pe feluri, purtători de costuri, locuri de activitate) a costurilor și rezultatelor, bugetarea internă a activității întreprinderii (pe locuri de activități), controlul de gestiune sau managerial privind costurile prestabilite și abaterile de la aceste costuri.*

Organizarea și funcționarea contabilității de gestiune se bazează pe concepte și principii, cu o puternică determinare internă, al căror conținut este liber de standardizare, fiind definit în funcție de propriile convenții ale fiecărei întreprinderi (de exemplu, formula costului produselor vândute) și care se găsesc deci în afara oricărei normalizări (standardizări). În consecință, deși organizarea contabilității de gestiune este obligatorie, aceasta beneficiază de o libertate separată în ceea ce privește posibilitatea de adaptare de către fiecare întreprindere, în funcție de specificul activității și de nevoile de informare în vederea actului decizional.

1.2. ELEMENTE PRIVIND NORMALIZAREA ȘI REGLEMENTAREA CONTABILITĂȚII FINANCIARE

1.2.1. Definirea, tipurile și concepțiile de normalizare contabilă.

Nevoia de **armonizare, convergență** și **uniformitate** în contabilitate, au impus normalizarea sa. Pe această cale s-au formalizat și materializat obiectivele, conceptele, metodele, regulile și procedurile privind producția și utilizarea informației contabile.

Efortul de normalizare dar și produsul acesteia s-au concretizat în:

a) definirea de concepte, principii și norme contabile bazate pe o terminologie precisă și identică pentru toți producătorii și utilizatorii de informații financiare,

b) aplicarea lor practică în vederea asigurării utilității, relevanței, reprezentării exacte și a comparabilității în timp și spațiu a informațiilor financiare.

Așa cum se degajă de mai sus nucleul normalizării îl reprezintă elaborarea de **norme contabile** (standarde contabile în contabilitatea anglo-saxonă). Norma contabilă reprezintă o regulă sau mai multe reguli constituite ca sistem de referință pentru producția de informații financiar - contabile și validarea socială (utilitatea) a situațiilor financiare (rapoartelor financiare).

Raportate la traseul producției și utilizării informațiilor contabile, normele contabile sunt prezente *în amonte* procesului contabil, sub forma principiilor, regulilor și procedurilor constituite ca sistem de referință pentru „producția” de informații, precum și *în aval* procesului ca sistem de certificare a situațiilor financiare de către profesioniștii acreditați și recunoscuți.

Acceptarea normelor de către părțile afectate (protagoniștii sociali) poate fi forțată sau voluntară, sau ambele în același timp. În mod corespunzător se disting trei forme ale normalizării: *normalizarea legală (de tip statal sau publică)* sau *reglementată* care impune

tuturor, în virtutea textelor legale (legi) și altor texte reglementate (ordonanțe, hotărâri de guvern, ordine ministeriale și intraministeriale), *normalizarea profesională (de tip pragmatic)* în care asociațiile profesiei contabile liberale preiau atât inițiativa elaborării normelor cât și punerea lor în aplicare și *normalizarea de tip mixt* în care intervenția statală (publică) impune obligativitatea aplicării normelor elaborate de organismele profesiei contabile liberale.

Obiectul normalizării contabile¹ îl pot constitui *situațiile financiare anuale* sau *planul contabil*. În acest context problema normalizării contabile o constituie **concepția normalizatoare** în funcție de care se definește obiectul normalizării. Se disting două concepții: una fundamentată pe Cadrul general conceptual și cealaltă fundamentată pe Planul contabil general.

Normalizarea situațiilor financiare anuale pe baza Cadrului general conceptual este proprie țărilor anglo-saxone și cuprinde: componența situațiilor financiare; caracteristicile calitative ale informațiilor financiare, elementele descrise în situațiile financiare, recunoașterea și evaluarea acestor elemente; reglementările, standardele și procedurile de contabilitate referitoare la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare.

În sfera normalizării nu sunt prescrise ordinea sau formatul în care trebuie prezentate elementele reprezentate în situațiile financiare.

Normalizarea cu plan contabil general este proprie țărilor Europei continentale, iar sintagma de plan contabil aparține contabilității din Franța. Elementele normalizate sunt: situațiile financiare anuale, inclusiv forma și formatul; planul de conturi general (sistemul de conturi, denumire, simbol, conținut și funcție contabilă); organizarea documentelor de contabilitate și a procedurilor de înregistrare, de validare și de control a operațiilor.

Toate normele contabile impuse în mod obligatoriu printr-o normă juridică sunt denumite **reglementări contabile**.

1.2.2. Dispozitivele normalizării contabile în România

Privite după sfera lor de cuprindere dispozitivele normalizării contabile sunt dispuse pe trei nivele: național, regional și internațional.

Normalizarea la nivel **național (la nivelul unei țări)** este principala dimensiune a normalizării contabile. În România, ea este înfăptuită, deocamdată, prin instrumentul de normalizare *Planul contabil general*.

Planul contabil general trebuie să aibă un conținut adecvat care, în esență, este dat de următoarele componente:

- un ansamblu de principii și reguli contabile,
- listă de conturi și normele de utilizare a lor,
- un vocabular contabil (terminologie contabilă),
- metode și proceduri pentru organizarea contabilității,
- componentele situațiilor financiare anuale, inclusiv forma și formatul lor.

În țara noastră Planul contabil general se identifică prin reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul M.F.P. nr.1802/ decembrie 2014.

Normalizarea la nivel **regional** reprezintă o dezvoltare a dimensiunii normalizării contabile la nivelul unor grupuri de țări, determinată de obiective economice, financiare și sociale comune ale acestora. Cazul cel mai ilustrativ este cel al normalizării contabile la nivelul Uniunii Europene înfăptuită prin intermediul **Directivelor europene**.

¹ După C. PEROCHON, „Comptabilité generale” FOUCHER, 128, rue de Rivol, Paris.

Normalizarea la nivel **internațional** reprezintă o dezvoltare superioară normalizării regionale, impusă de fenomenele de globalizare și financiarizare a economiilor. Instrumentele folosite în normalizarea contabilă internațională sunt: **Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri)** elaborate de **Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB)**.

1.2.2.1. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată

Reglementează organizarea și conducerea contabilității din țara noastră. Așa cum prevede legea, aplicarea sa se face diferențiat după cum urmează:

a) răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității revine administratorului (consiliului de administrație), ordonatorului de credite al instituției publice sau altei persoane care are obligația gestionării entității contabile respective;

b) contabilitatea poate fi organizată și condusă, după caz, prin compartimente proprii și distincte ale întreprinderii sau instituției publice, conduse de directorul economic, respectiv, contabilul șef, sau prin externalizare, pe bază de contracte de prestări de servicii în domeniul contabilității, încheiate cu persoane fizice sau juridice autorizate, potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR).

c) registrele de contabilitate obligatorii sunt: Registrul jurnal, Registrul inventar și Registrul Cartea mare;

d) exercițiul financiar reprezintă perioada contabilă, egală, de regulă, cu anul calendaristic, pentru care se întocmesc situațiile financiare;

e) organizarea și funcționarea contabilității se bazează, după caz, pe următoarele norme și reglementări contabile:

(e1) Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS);

(e2) reglementări contabile conforme cu Directivele europene;

f) situațiile financiare anuale ale persoanelor juridice sunt supuse auditului financiar, care se efectuează de auditori, persoane fizice sau juridice autorizate potrivit legii. Ministerul Finanțelor Publice stabilește cazurile de entități ale căror situații financiare nu sunt supuse auditării;

g) persoanele juridice care organizează contabilitatea în partidă dublă trebuie să publice situațiile financiare. Fac obiectul publicării situațiile financiare anuale, raportul administratorilor și raportul de audit;

h) entitățile conduc, de regulă, contabilitatea în partidă dublă, categoriile de persoane care pot ține contabilitatea în partidă simplă se stabilesc prin ordin al ministrului finanțelor publice.

1.2.2.2. Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate (Ordinul M.F.P. nr.1802/decembrie 2014)

a) prevăd formatul și conținutul situațiilor financiare anuale, principiile contabile și regulile de recunoaștere, evaluare, scoatere din evidență și prezentare a elementelor în situațiile financiare anuale individuale, regulile de întocmire, aprobare, auditare/verificare, potrivit legii, și publicare a situațiilor financiare anuale, Planul de conturi general, precum și conținutul și funcțiunea conturilor contabile.