

Motto: „Nimeni nu înțelege toate și nimeni nu înțelege bine dar cine renunță să înțeleagă va fi dus de valuri ca o epavă”.

René Maheu

CONTABILITATE DE LA TEORIE LA PRACTICĂ

Metodă și modelare

TRAIAN-OVIDIU CALOTĂ

**CONTABILITATE
DE LA TEORIE LA PRACTICĂ**

Metodă și modelare

Ediția a 6-a, adăugită și revizuită



EDITURA UNIVERSITARĂ
București, 2024

Colecția ȘTIINȚE ECONOMICE

Redactor: Laura Nicolescu
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
CALOTĂ, TRAIAN

Contabilitate de la teorie la practică : metodă și modelare / Traian Calotă.
- Ed. a 6-a, adăug. și reviz.. - București : Editura Universitară, 2024
Conține bibliografie
ISBN 978-606-28-1770-1
657

DOI: (Digital Object Identifier): 10.5682/9786062817701

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

Copyright © 2024
Editura Universitară
Editor: 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.ro

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

INTRODUCERE	9
CUVÂNT ÎNAINTE	10
CAPITOLUL 1. ROLUL ȘI LOCUL CONTABILITĂȚII ÎN ORGANIZAREA ȘI CONDUCEREA ACTIVITĂȚILOR ECONOMICE..	11
1.1. Considerații generale	11
1.2. Obiect și precizări terminologice	15
1.3. Funcțiile contabilității	22
1.4. Principiile contabilității	23
1.5. Metoda contabilității	29
1.6. Structura, organizarea și conducerea contabilității.....	34
CAPITOLUL 2. EVIDENȚIEREA ȘI RAPORTAREA STĂRII UNEI ENTITĂȚI ECONOMICE	37
2.1. Aspecte generale cu privire la reglementările contabile aplicabile în România	38
2.2. Aspecte generale cu privire la situațiile financiare anuale ale entităților care aplică Ordinul 1802/2014	41
2.2.1. Ce se înțelege prin exercițiul financiar?	41
2.2.2. Cum sunt clasificate entitățile raportoare?	42
2.2.3. Care este tipul de raportare în funcție de categoria entității?	43
2.2.4. Cine întocmește și semnează situațiile financiare anuale?	46
2.2.5. Care este termenul de întocmire și depunere?	46
2.2.6. Societățile sunt obligate să publice situațiile financiare?	47
2.2.7. Cine sunt utilizatorii situațiilor financiare anuale?.....	48
2.2.8. Care este utilitatea informațiilor contabile din situațiile financiare anuale din perspectiva managementului?	49
2.2.9. Exerciții de comunicare.....	51
2.3. Bilanțul contabil	52
2.3.1. Definiție, formă și structură.....	52
2.3.2. Rolul și structura elementelor de patrimoniu	57
2.3.2.1. Activul.....	57
2.3.2.2. Pasivul.....	68
2.3.2.3. Exerciții de comunicare	77
2.3.3. Impactul operațiunilor asupra patrimoniului	88
2.3.3.1. Analiza modificărilor bilanțiere prin prisma efectului operațiilor economico-financiare asupra relației Active = Pasive.....	88
2.3.3.2. Analiza modificărilor bilanțiere prin prisma efectului operațiunilor economico-financiare asupra relației: A – D = C.....	93
2.3.3.3. Exerciții de comunicare	97

2.4.	Contul „profit și pierdere” (contul de rezultate).....	99
2.4.1.	Contul profit și pierdere - instrument de măsurare și raportare a performanței entității economice.....	99
2.4.2.	Structura și formatul contului profit și pierdere.....	99
2.4.2.1.	Recunoașterea cheltuielilor curente.....	100
2.4.2.2.	Recunoașterea veniturilor curente.....	106
2.4.2.3.	Cheltuieli și venituri curente versus cheltuieli și venituri înregistrate în avans.....	113
2.4.2.4.	Structurarea cheltuielilor curente.....	115
2.4.2.5.	Structurarea veniturilor curente.....	117
2.4.2.6.	Formatul contului de rezultate.....	118
2.4.2.7.	Exerciții de comunicare.....	121
2.5.	Situația modificărilor capitalului propriu.....	124
2.6.	Situația fluxurilor de trezorerie.....	126
2.6.1.	Generalități.....	126
2.6.2.	Clasificări ale reglementărilor contabile.....	126
2.6.3.	Studiu de caz metoda directă.....	134
2.6.4.	Modelul situației fluxurilor de trezorerie prin metoda directă.....	136
2.6.5.	Exerciții de comunicare.....	140
2.7.	Note explicative la situațiile financiare anuale.....	143
	CAPITOLUL 3. SISTEMUL DE CONTURI.....	145
3.1.	Contul contabil.....	145
3.1.1.	Definirea și configurația contului.....	145
3.1.2.	Regulile de funcționare a conturilor.....	151
3.1.3.	Simpla și dubla înregistrare.....	152
3.1.3.1.	Simpla înregistrare.....	152
3.1.3.2.	Dubla înregistrare.....	153
3.2.	Analiza contabilă a operațiilor economico-financiare. Formula contabilă. Articolul contabil.....	154
3.2.1.	Analiza contabilă și configurarea formulei contabile.....	154
3.2.2.	Clasificarea formulei contabile.....	156
3.2.2.1.	Formula contabilă simplă.....	156
3.2.2.2.	Formula contabilă compusă.....	156
3.2.2.3.	Formula contabilă curentă.....	158
3.2.2.4.	Formula contabilă de stornare.....	158
3.2.2.5.	Studiu de caz.....	160
3.3.	Clasificarea conturilor.....	164
3.4.	Exerciții de comunicare.....	165
3.5.	Planul de conturi general.....	170
3.5.1.	Conturi de trezorerie.....	172
3.5.2.	Conturi de stocuri.....	173
3.5.3.	Conturi de imobilizări.....	176
3.5.4.	Conturi de creanțe.....	182
3.5.5.	Conturi de datorii.....	183
3.5.6.	Conturi de cheltuieli.....	187

3.5.7.	Conturi de venituri.....	187
3.5.8.	Conturi de capitaluri.....	188
3.5.9.	Teste grilă.....	191
3.5.10.	Exerciții de comunicare.....	195
3.6.	Balanța de verificare.....	212
3.6.1.	Definiție și funcții	212
3.6.2.	Clasificare	213
3.6.3.	Metodologie de întocmire	214
3.6.4.	Exemplificarea modului de întocmire	215
3.6.5.	Studiu de caz	221
3.6.6.	Exerciții de comunicare.....	243
3.6.7.	Exerciții propuse spre rezolvare	247
CAPITOLUL 4. DOCUMENTE FINANCIAR-CONTABILE		249
4.1.	Definire. Funcții și clasificare	249
4.2.	Documentele justificative.....	250
4.3.	Registrelor contabile.....	252
4.4.	Studii de caz	256
4.5.	Exerciții de comunicare.....	277
CAPITOLUL 5. EVALUAREA ÎN CONTABILITATE		281
5.1.	Principiile evaluării	281
5.2.	Elemente de tehnica evaluării în contabilitate.....	282
5.2.1.	Evaluarea la intrare.....	283
5.2.2.	Evaluarea la ieșire	286
5.2.3.	Tehnici de estimare a costurilor	297
5.3.	Exerciții propuse spre rezolvare	300
BIBLOGRAFIE		303
LISTA FIGURILOR		305
Anexa 1 PLANUL DE CONTURI GENERAL		306

INTRODUCERE

Ediția a 6-a a cărții de specialitate „Contabilitate. De la teorie la practică. Metodă și modelare”, care se adresează tuturor celor care doresc să-și însușească sau/și să-și aprofundeze cunoștințele din domeniul contabilității, a fost îmbunătățită prin actualizarea cu ultimele modificări intervenite în legislația contabilă, prin abordarea dintr-o nouă perspectivă a principalelor concepte și includerea de exemple practice mai sugestive. În acest scop, pe lângă prezentarea detaliată a principalelor aspecte teoretice, s-a pus un mare accent pe sintetizarea sub formă schematică a noțiunilor ce prezintă structuri și relaționări complexe, precum și pe algoritimizarea și, în final, reprezentarea, sub formă de scheme logice, a unor procese specifice contabilității. Aceste aspecte care personalizează lucrarea sunt completate prin îmbinarea armonioasă a cunoștințelor teoretice cu exemple practice rezolvate, dar și cu exemple adresate cititorului pentru a fi rezolvate și a se asigura astfel o sporire substanțială a eficacității procesului de învățare.

Prin urmare, se poate spune că, prin detalierea în modalitățile descrise mai sus a problematicii contabilității, începând cu rolul și locul acesteia în organizarea și conducerea activităților economice, metoda de lucru, evidențierea și raportarea stării unei entități economice, această nouă ediție se constituie într-un instrument important, la îndemâna tuturor celor interesați să învețe și să se specializeze în acest domeniu. În același timp, cartea este accesibilă și utilă managerilor de la toate nivelele ierarhice întrucât le asigură baza teoretică și practică necesare organizării și conducerii eficiente a activităților economice.

Nu în ultimul rând, în carte au fost inserate o serie de importante aspecte care contribuie la evidențierea caracterului științific al contabilității, precum și la crearea de premise pentru perfecționarea în continuare a contabilității ca sistem informațional și, implicit, ca știință. În acest sens, a fost abordată problematica generală a teoriilor și mecanismelor economice, dar și cea referitoare la înființarea și organizarea societăților comerciale, relaționarea în cadrul acestora, relaționarea contabilității cu fiscalitatea și managementul, precum și la impactul deciziilor manageriale asupra rezultatului.

În final, apreciem că această nouă ediție oferă cititorului o viziune de ansamblu asupra rolului major al contabilității în inițierea și derularea tranzacțiilor economico-financiare.

CUVÂNT ÎNAINTE

Confruntată cu mediul economic și social, contabilitatea se caută pe sine, examinându-și teoria și metoda, modelele și modelarea.

O asemenea căutare are loc între normativ și pozitiv, constructiv și practici specifice bune, între pecuniar și social.

Discutată prin prisma demersului de mai sus, cartea de specialitate cu titlul „Contabilitate. De la teorie la practică. Metodă și modelare” capătă o semnificație și utilitate deosebite pentru toți cei care doresc să-și însușească principiile, conceptele, regulile, convențiile, raționamentele profesionale și practicile specifice domeniului contabilității. Pentru toți „producătorii” și utilizatorii de informații economice și financiare, aceștia găsesc în lucrarea de față un răspuns fundamentat în plan teoretic la mecanismele contabilității.

Raportată la nevoia universitară specializată în economie, această carte de specialitate oferă fundamentele teoretice și metodologice ale contabilității ca disciplină științifică de învățământ. Ea pune în discuție întrebări, idei, concepte, teze și soluții privind organizarea și funcționarea contabilității. Și pentru a fi pe măsură, cartea este generoasă cu tot ceea ce este paradigmă, teorie și metodă în știința contabilității, ea are esență, relevanță și aplicație în domeniul tratamentelor contabile orientate spre culegerea, prelucrarea și prezentarea informațiilor în situațiile financiare.

De asemenea, lucrarea oferă informații în egală măsură pentru toți utilizatorii de informații contabile, fie ei investitori de capital, împrumutători, creditori, instituții publice, instituții informaționale, dar și manageri de întreprinderi și afaceri. Din sfera interesului pentru bazele contabilității nu trebuie uitați experții contabili și contabilii autorizați. În acest sens, lucrarea poate fi reținută ca suport teoretic și practic care invită la perfecționare și dezvoltare.

Conținutul și formele de raționare ale cărții beneficiază de acumulările literaturii de specialitate și dispozițiile standardelor și reglementărilor contabile. Pozitivul, normativul și constructivul se regăsesc pe măsură în conținutul prezentei cărți de contabilitate.

În final, lucrarea îmi oferă posibilitatea de a vă spune să o receptați ca teorie și metodă privind modelul și modelarea într-o contabilitate aflată în plină stare de căutare și regăsire.

15.10.2013

PROFESOR UNIVERSITAR DOCTOR
Mihai RISTEA

CAPITOLUL 1

ROLUL ȘI LOCUL CONTABILITĂȚII ÎN ORGANIZAREA ȘI CONDUCEREA ACTIVITĂȚILOR ECONOMICE

1.1. Considerații generale

Înainte de abordarea aspectelor teoretice și practice ale contabilității este important să observăm contextul general în care aceasta a apărut și s-a dezvoltat ca tehnică și metodă de înregistrare care permite „măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor¹, datoriilor² și capitalurilor proprii³, precum și a rezultatelor obținute⁴”.

Astfel, trebuie să pornim de la economie, în ansamblul ei, care din punct de vedere practic reprezintă suma tuturor întreprinderilor și acțiunilor pentru identificarea, procurarea și utilizarea resurselor în vederea satisfacerii intereselor umane. Acest lucru presupune cunoaștere, specializare, organizare, crearea și perfecționarea continuă a instrumentelor, proceselor⁵ (procedurilor), metodelor de lucru în scopul valorificării la maximum a resurselor disponibile sau/și atrase (procurate).

Din această perspectivă, lucrurile au evoluat de la simplu la complex. Mai întâi au existat producătorii individuali care au compus așa numita „economie de subzistență”, fenomen care se mai întâlnește și astăzi. Totuși, în timp, au fost descoperite și aplicate avantajele organizării/asocierii în diferite grupuri lucrative pentru ca la un moment dat să apară formule mai evolute: întreprinderi (societăți comerciale) și alte forme de organizare (asociații, cooperative⁶ etc.), situație care a impus elaborarea și aplicarea de reguli, standarde, proceduri și instrumente care să

¹ Activele sunt constituite din bunurile economice ale entității economice și formează partea materială a patrimoniului acesteia.

² Datoriile sunt obligațiile pe care entitatea economică le are față de terți.

³ Capitalul propriu reprezintă diferența dintre activele totale și obligațiile totale ale entității. Mai este cunoscut sub denumirea de activ net sau situație netă.

⁴ A se vedea art. 2 alin.(1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în 2008.

⁵ Potrivit Dicționarului explicativ al limbii române (2012), prin proces se înțelege succesiunea de stări, etape, stadii prin care trec în desfășurarea lor temporală, diverse obiecte, fenomene; evoluție, dezvoltare, desfășurare, acțiune.

⁶ Cooperative = asociație autonomă de persoane fizice și/sau juridice, după caz, constituită pe baza consimțământului liber exprimat în scopul promovării intereselor economice, sociale și culturale ale membrilor săi, fiind deținute în comun și controlate democratic de membrii săi, în conformitate cu principiile cooperatiste.

asigure condițiile necesare maximizării profitului⁷, dar și relaționarea predictibilă cu statul⁸, în procesul general de asigurare a resurselor necesare funcționării acestuia.

În acest sens, în România a fost elaborată și aplicată legea societăților comerciale nr. 31/1990, cu completările și modificările ulterioare, care prevede că „în scopul desfășurării activităților lucrative generatoare de bunuri și servicii, persoanele fizice și persoanele juridice se pot asocia pentru a constitui societăți comerciale (întreprinderi).” Acesta este un proces complex, cu importante implicații juridice, materiale, financiare etc., ce nu poate fi realizat complet și corect decât cu aportul unui personal de specialitate și a instituțiilor prevăzute de lege. Detaliile sunt prezentate în Fig.1.1

După cum se poate observa, legea prevede 6 (șase) forme de organizare a societăților comerciale: (i) societate pe acțiuni⁹, (ii) societate cu răspundere limitată, (iii) societate cu răspundere limitată debutant, (iv) societate în comandită¹⁰ simplă, (v) societate în comandită pe acțiuni și (vi) societate în nume colectiv.

Potrivit art. 5 din legea societăților, „Societatea în nume colectiv sau în comandită simplă se constituie prin contract de societate, iar societatea pe acțiuni, în comandită pe acțiuni sau cu răspundere limitată se constituie prin contract de societate și statut. Societatea cu răspundere limitată se poate constitui și prin actul de voință al unei singure persoane. În acest caz se întocmește numai statutul”.

Potrivit art. 3 alin.(1) din legea societăților, „obligațiile sociale sunt garantate cu patrimoniul¹¹ social”, iar răspunderea pentru obligațiile sociale este „nelimitată și în solidar în cazul societăților în comandită simplă și a celor în comandită pe acțiuni,, conform art. 3 alin. (2) din aceeași lege.

⁷ Profit = Ceea ce reprezintă un folos (material sau spiritual) pentru cineva sau ceva; câștig, beneficiu, avantaj. Spec. (Ec.) Beneficiu obținut de o întreprindere (DEX - 2012).

⁸ Stat = Instituție suprastructurală, instrument principal de organizare politică și administrativă prin intermediul căruia se exercită funcționalitatea sistemului social și sunt reglementate relațiile dintre oameni (DEX - 2012).

⁹ Acțiune = un înscris, un titlu de valoare, care reprezintă o parte anumită, fixă și dinainte stabilită, a capitalului unei societăți pe acțiuni și care dă dreptul posesorului ei de a participa cu vot deliberativ la adunările generale ale acționarilor, de a participa la administrarea și controlul societății și la împărțirea profitului proporțional cu valoarea acțiunilor ce le posedă (DEX 1998).

¹⁰ Comandită = Contract de asociație în care una dintre părți, comanditarul, răspunde solidar și cu întreaga sa avere pentru obligațiile societății față de creditorii, pe când cealaltă parte, comanditarul, nu răspunde decât în limitele capitalului social investit de el (DEX 1998).

¹¹ Patrimoniu = totalitatea drepturilor și a obligațiilor cu valoare economică, precum și a bunurilor materiale la care se referă aceste drepturi, care aparțin unei persoane (fizice sau juridice) (DEX - 2012).

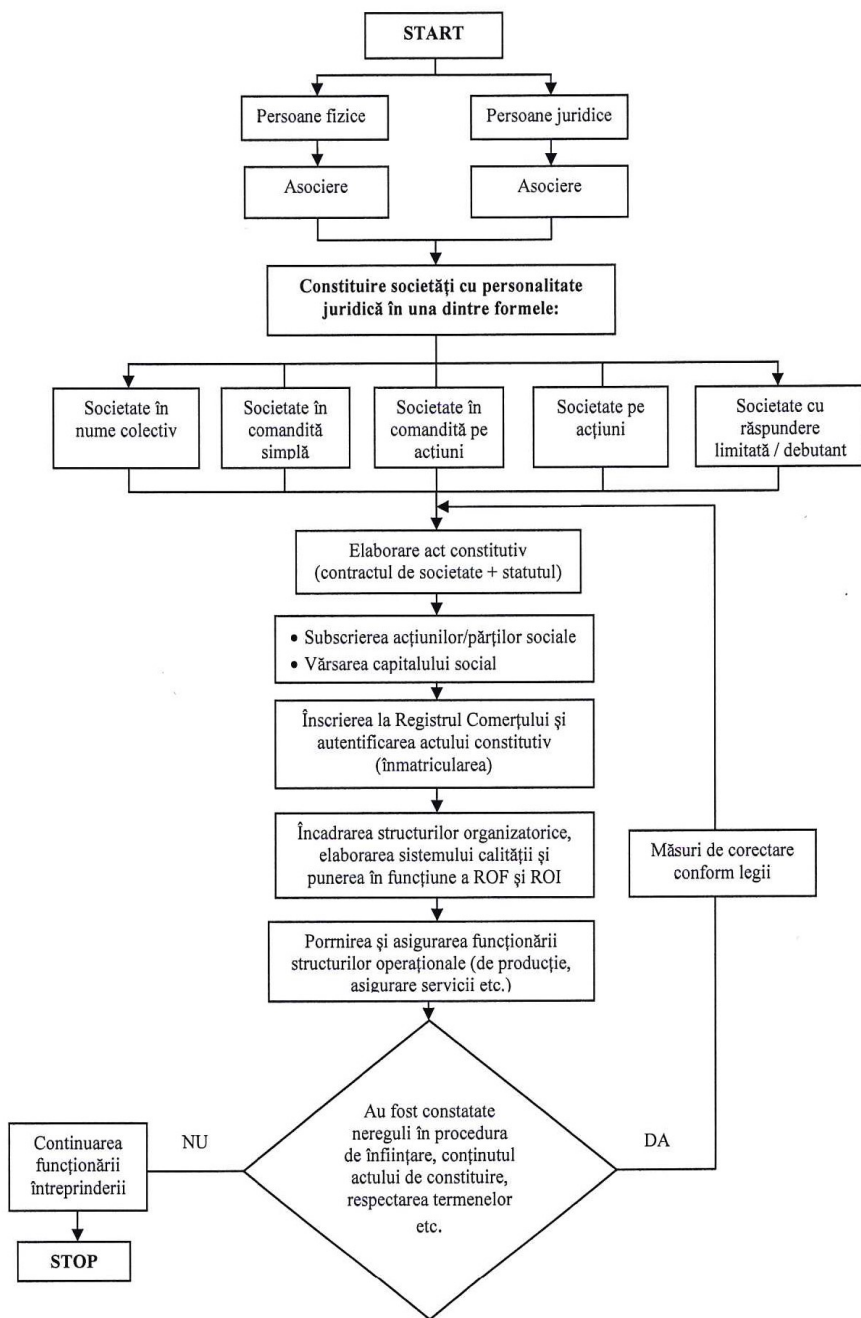


Figura 1.1. Schema logică a procesului de înființare a unei întreprinderi.
Sursa Legea societăților comerciale

Notă: ROF – Regulament de organizare și funcționare; ROI – Regulament de ordine internă

De asemenea, la alin. (3) se menționează că „acționarii, asociații comanditari, precum și asociații din societățile cu răspundere limitată răspund numai până la concurența capitalului social subscris”.

Totuși, așa cum prevăd reglementările contabile în vigoare, organizațiile¹² cu scop lucrativ sau de altă natură care utilizează în compunerea lor structuri contabile¹³, îmbracă și alte forme (asociații profesionale, cooperative¹⁴, fundații¹⁵, unități de învățământ, PFA - persoane fizice autorizate¹⁶ etc.), băncile și alte instituții de credit, instituțiile de asigurare, reasigurare, instituțiile bugetare etc.

Este important de subliniat că în decursul timpului, datorită factorului numit „competiție”¹⁷, structurile organizatorice în domeniul economic au evoluat sub forma grupurilor de întreprinderi, corporațiilor¹⁸ la nivel național, internațional și chiar global, ceea ce a generat nevoia elaborării și aplicării unor standarde¹⁹ internaționale de contabilitate care au ca scop și asigurarea coerenței și a convergenței sistemelor contabile. De asemenea, asistăm la dezvoltarea și perfecționarea continuă a teoriilor economice și a principiilor²⁰ pe care se bazează acestea.

Aceste teorii studiază, în principal, modul cum sunt folosite resursele aflate la dispoziție, în lumina diverselor interese, viziunile științifice, din diverse perspective, asupra **proceselor economice** (schimbul, piețele financiare, distribuția veniturilor, formarea prețurilor, prevenirea crizelor²¹, specializarea muncii, migrația capitalului, sistemul valutar etc.). Din această perspectivă, este interesantă remarca potrivit căreia „studierea reflecțiilor cu privire la activitatea economică este necesară pentru a înțelege formarea și evoluția gândirii economice în contextul dezvoltării economice, sociale, politice, instituționale, culturale și spirituale a societății” (Crăciunescu, V., 2013, pag. 21).

¹² Organizație = grup de persoane fizice, juridice sau de stat având o organizare de sine stătătoare, un patrimoniu propriu (în vederea realizării unui scop) și personalitate juridică (instituții, întreprinderi) (DEX - 2012).

¹³ Structuri contabile = compartiment, birou, secție, direcție care ține contabilitatea.

¹⁴ Cooperative = asociație autonomă de persoane fizice și/sau juridice, după caz, constituită pe baza consimțământului liber exprimat în scopul promovării intereselor economice, sociale și culturale ale membrilor săi, fiind deținute în comun și controlate democratic de membrii săi, în conformitate cu principiile cooperatiste.

¹⁵ Fundație = persoană juridică de drept privat, înființată printr-o donație sau printr-un legat testamentar, prin care o persoană fizică sau juridică constituie un patrimoniu destinat realizării unui scop ideal de interes public.

¹⁶ Persoană fizică autorizată (PFA) = persoană fizică autorizată să desfășoare orice formă de activitate economică permisă de lege, folosind, în principal, forța sa de muncă.

¹⁷ Competiție = luptă între două organizații care urmăresc același avantaj (NODEX - 2002).

¹⁸ Corporație = întreprindere mare, societate pe acțiuni (DEX - 2012)..

¹⁹ Standard = normă sau ansamblu de norme ce reglementează diverse aspecte.

²⁰ Principiu = element fundamental, idee, lege de bază pe care se întemeiază o teorie științifică, un sistem politic, juridic, o normă de conduită etc. (DEX - 2012).

²¹ Criză = moment sau fază primejdioasă prin care trece un domeniu, sector, entitate etc. Fază în evoluția unei societăți marcată de mari dificultăți etc. (DEX - 2012).

În același sens, pentru a completa contextul economic general, facem trimitere la **mecanismele economice** care vizează domenii importante precum: financiar-monetar, bancar, bugetar, asigurare socială, prețurile, capitalul și acumularea acestuia, concurența organizarea și coordonarea producției de bunuri și servicii, reglementare, standardizare, asigurarea calității etc. Dar, pentru derularea eficientă a mecanismelor economice, trebuie avute permanent în vedere cunoașterea și aplicarea corectă și oportună a legilor economice în raport cu condițiile concrete economice, sociale și politice și, implicit, a principiilor și metodelor economice, a strategiilor de dezvoltare, a prognozelor științifice, a metodelor de analiză economică etc.

Din toate cele prezentate până aici este de reținut și faptul că elementul central al oricărei economii este întreprinderea, sub diversele ei forme de organizare, de la cea mai simplă, până la cele mai complexe (grupuri, corporații naționale, transnaționale etc.). De asemenea, este evident faptul că instrumentul principal (operatorul) este informația economico-financiară care face necesară existența, în mod obligatoriu, în structura întreprinderii, a unui compartiment specializat, denumit „compartimentul contabilitate”.

1.2. Obiect și precizări terminologice

Dezvoltarea graduală, în timp, a *forțelor de producție*, a diviziunii sociale a muncii, apariția și dezvoltarea organizațiilor economice, așa cum am arătat anterior, au făcut nu doar necesară ci și obligatorie, dezvoltarea *unei tehnici speciale* de informare, denumită contabilitate, care să asigure „măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute”²². Altfel spus, „privită ca tehnică și metodă de înregistrare, contabilitatea reflectă și controlează, pe baza unui sistem propriu de informații, patrimoniul unităților economice și administrative, autonomizate din punct de vedere gestionar, modificările care se produc ca urmare a proceselor de aprovizionare, producție și desfacere, precum și rezultatele obținute în activitatea economică”²³.

Pentru înfăptuirea acestui obiect de activitate, contabilitatea utilizează procedee specifice de „înregistrare cronologică și sistematică, prelucrare, publicare și păstrare a informațiilor”²⁴. În acest fel, contabilitatea devine principala sursă de cunoaștere de către management²⁵ a stării reale a organizației economice, cea care, prin analizele efectuate și documentele (rapoartele) elaborate, asigură suportul real și legal al deciziilor²⁶.

²² Art. 2 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în 2008.

²³ Bucur I., Introducere în contabilitate, Editura C.H.Beck, București, 2012, pag. 12.

²⁴ Art. 2 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în 2008.

²⁵ Management: **1.** Activitatea și arta de a conduce. **2.** Ansamblul activităților de organizare, de conducere și de gestiune a întreprinderilor. **3.** Știința și tehnica organizării și conducerii unei întreprinderi (DEX 1998).

²⁶ Decizie: Hotărâre luată în urma examinării unei probleme, a unei situații etc., soluție adoptată (dintre mai multe posibile); rezoluție. Hotărâre luată de un organ al administrației de stat sau de un organ de jurisdicție (DEX 1998).

Privitor la statutul contabilității, există încă multe controverse, fiind definită ca știință, tehnică, artă a înregistrării tranzacțiilor și evenimentelor, limbaj al comunicării, sistem informațional economico-financiar etc. Astfel, edificatoare în acest sens, este definiția agreată de Institutul național de dezvoltare profesională continuă a membrilor CECCAR: „Contabilitatea este un limbaj specific de vehiculare a informațiilor, care descrie evenimente cuantificate în unități monetare. Contabilitatea este un sistem de organizare, codificare și transmitere a informațiilor descriptive”²⁷.

Autorii, care o definesc ca știință, fac distincție între contabilitatea ca știință economică sau știință de gestiune. Totuși, în practică, contabilitatea reprezintă un instrument pus în slujba managementului atât la nivel micro cât și macroeconomic, care îi permite să cunoască și să gestioneze resursele ce aparțin organizației și să determine rezultatul din activitatea acesteia.

Ca produs al unei activități îndelungate, contabilitatea a evoluat de la practică la teorie. Astfel, practica a instituit principiile și regulile pe care se bazează acum doctrina contabilă ca răspuns la încercările de anticipare a nevoilor de informare contabilă, a tehnicilor și instrumentelor contabile care trebuie dezvoltate în perspectivă. Altfel spus, „din momentul în care ținerea conturilor s-a extins de la nivelul de evidență strict personală la nivelul la care să evidențieze aspectele impersonale ale afacerilor comerciale, contabilitatea a prezentat o teorie specifică, o formă specifică și o tehnică specifică”²⁸.

Din punct de vedere practic, contabilitatea mai poate fi considerată ca un sistem integrat de tehnici și instrumente pentru culegerea, prelucrarea, transmiterea, utilizarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară și performanța organizației, strict necesare luării deciziei manageriale. Pentru aceasta, procedurile și metodele de culegere, agregare și sintetizare a datelor (materia primă), în vederea transformării lor în informații (produs finit), sunt vitale pentru asigurarea rigurozității și eficienței acestor decizii. Mai mult decât atât, configurația structurii și a fluxului de informații și decizii din cadrul unui astfel de sistem este de o mare complexitate, necesitând o calificare adecvată a personalului ce lucrează în domeniu. Acest lucru este ilustrat în Fig.1.2²⁹.

²⁷ Corpul Experților contabili și contabililor autorizați din România (CECCAR), „Contabilitate și control de gestiune”, Editura CECCAR, 2010, pag. 14.

²⁸ A.C.Littleton, „Accounting evolution to 1900”, Ediția a II-a, Editura Russell & Russell, New York, 1966, pag. 77.

²⁹ Calotă, T.,O., Informația contabilă în managementul activității de turism (Teza de doctorat), Coordonator științific: Profesor univ. dr. Possler Ladislau, București, 2010, pag. 62.

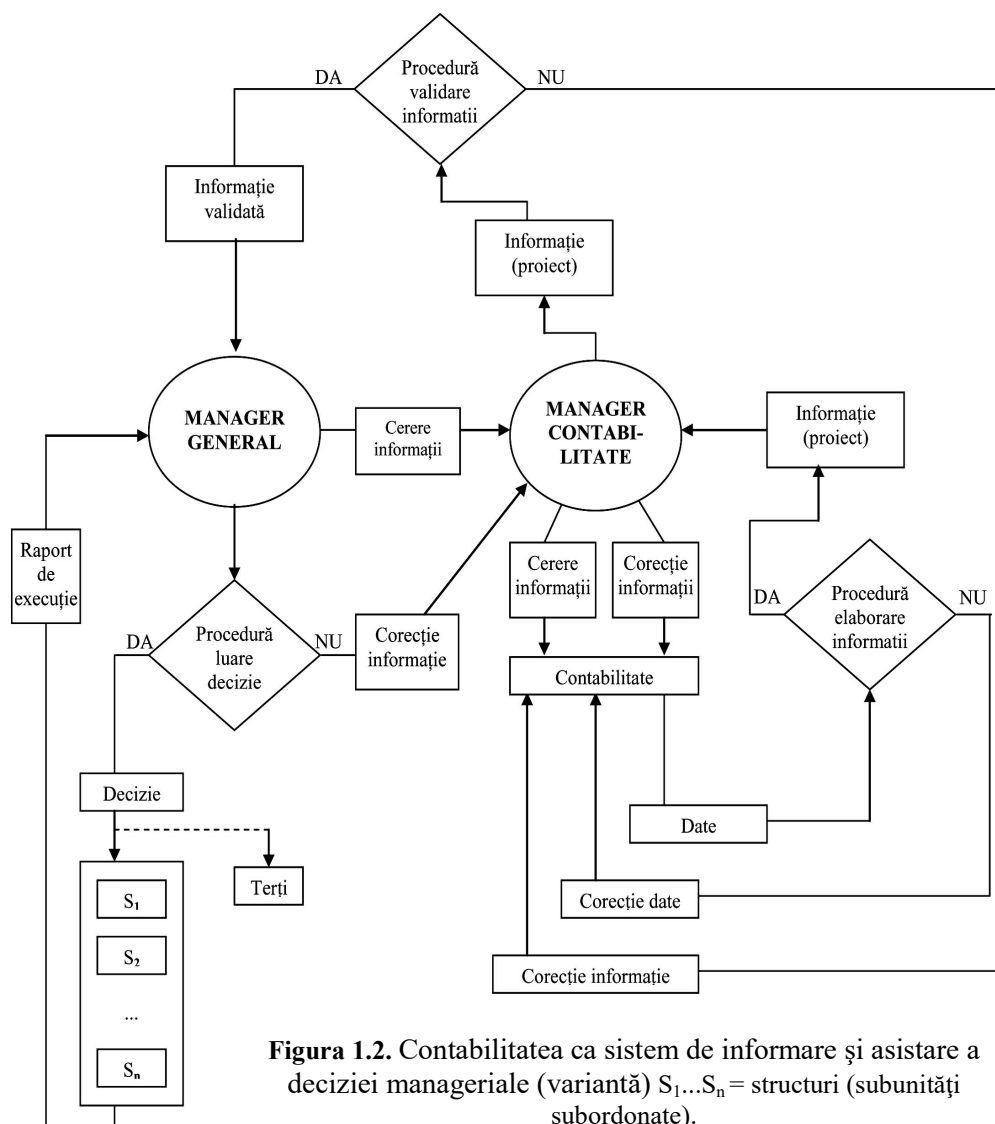


Figura 1.2. Contabilitatea ca sistem de informare și asistare a deciziei manageriale (variantă) S₁...S_n = structuri (subunități subordonate).

Notă: Informațiile, potrivit acestui sistem de informare, reprezintă: situații și rapoarte la termen, sau la cerere, informări, bilanțe, bilanțuri etc.; se poate observa interconectarea celor trei sisteme de bază ale unei entități: decizional, informațional și operativ.

Observăm că într-o entitate economică, managerul general este cel care, pe baza procedurilor și instrucțiunilor de lucru, primește, la termenele stabilite sau la cerere, informațiile contabile necesare luării deciziilor. Managerul contabilității, prin aparatul de lucru al contabilității, culege și procesează date, pe care, prin tehnici specifice, le convertește în informații ce sunt prezentate apoi managerului general. Pe baza lor, acesta elaborează și transmite deciziile către structurile subordonate și către terți (după caz). Totuși, se mai poate observa că procesul de culegere a datelor și de

elaborare a informațiilor trebuie permanent să suporte validări pentru conformitate cu realitatea, pentru a asigura temeinicia deciziilor manageriale și prevenirea erorilor.

Aceste precizări sunt extrem de importante pentru că, încă din etapa inițierii în contabilitate, să se înțeleagă corect locul și rolul acesteia în organizarea și conducerea activității economice. Am folosit aici noțiunea de entitate economică în sensul de întreprindere, firmă, societate comercială, organizație cu caracter economic (producție de bunuri, prestări de servicii, executări de lucrări etc.), având o structură ierarhizată condusă, începând cu managerul general și continuând cu managerii de la toate nivelele ierarhice, pe baza legislației în vigoare și a reglementărilor proprii.

Adunarea generală a acționarilor (asociaților), împreună cu administratorul³⁰ sau Consiliul de Administrație³¹ și directorul general, constituie **managementul general**, iar directorii de execuție: producție, economic, comercial, resurse umane etc., împreună cu conducătorii/șefii structurilor ierarhic subordonate, constituie **managementul executiv**.

Un exemplu de entitate economică este prezentat în figura 1.3³²:

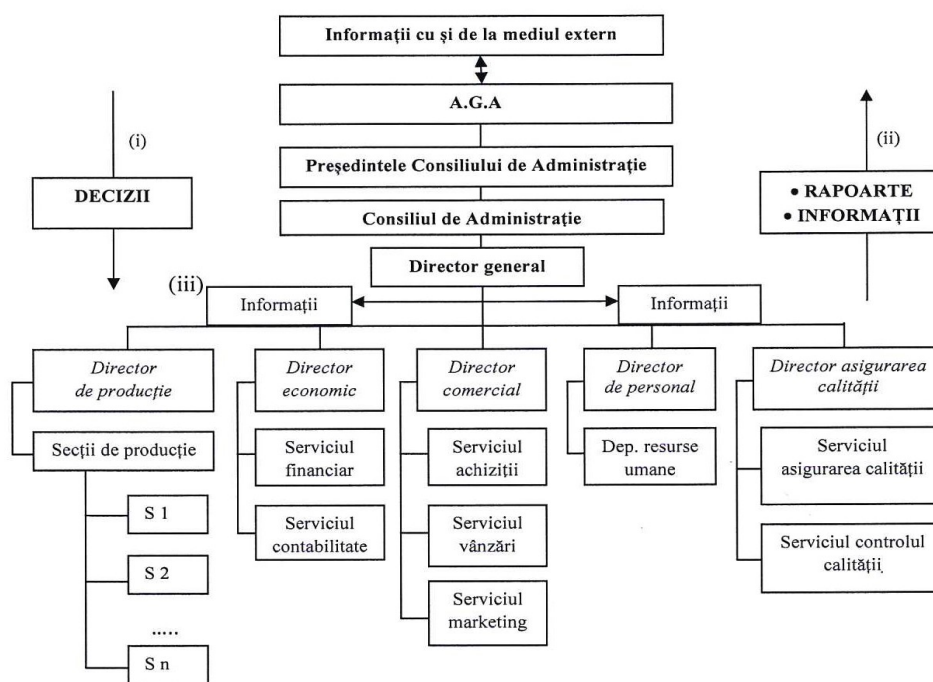


Figura 1.3. Schemă de principiu (variantă) a unei entități economice

³⁰ Administrator = persoană care conduce o administrație.

³¹ Consiliul de administrație = organ colegial însărcinat cu administrarea unei întreprinderi sau a unei instituții (DEX 2012).

³² Notă: A.G.A. = Adunarea generală a acționarilor (de exemplu, pentru societăți pe acțiuni) sau Adunarea generală a asociaților (de exemplu, pentru societățile cu răspundere limitată).

În literatura de specialitate se mai utilizează și noțiunea de **management ierarhic** pentru managerii de la nivelul directorilor executivi în jos, care au un rol esențial în organizarea și conducerea activităților entităților economice pentru îndeplinirea obiectivelor stabilite de către managementul general. Este bine de știut că pentru asigurarea îndeplinirii obiectivelor un rol esențial îl are informația și, în principal, informația contabilă.

Astfel, în schema prezentată observăm organizarea ierarhizată în cadrul căreia se realizează un flux informațional intern cu triplu circuit:

- (i) *de sus în jos, transmiterea deciziilor;*
- (ii) *de jos în sus, raportarea informațiilor, inclusiv privind modul de executare a deciziilor;*
- (iii) *transmitere informații pe orizontală, între structurile de pe același nivel ierarhic, aflate în relaționare permanentă sau temporară.*

În același timp, se observă că entitățile economice comunică cu exteriorul prin transmiterea și, respectiv, primirea de informații și/sau decizii, iar structurile contabile sunt parte integrantă, foarte importantă, cu relevanță în economia acestei cărți. În România, organizarea și funcționarea entităților economice sunt reglementate de diverse acte normative, spre exemplu reglementarea entităților constituite pe baza proprietății private și a liberei inițiative face obiectul Legii 31/1990 privind societățile, republicată.

Literatura de specialitate utilizează două concepte distincte în descrierea obiectului contabilității, fiecare din ele bazându-se pe o categorie economică specifică. Acestea sunt: concepția juridică și, respectiv, concepția economică.

a) Concepția juridică presupune definirea obiectului contabilității ca având la bază *categoria economică de patrimoniu*. Conform acestei concepții, contabilitatea a apărut din necesitatea de a răspunde în planul cunoașterii la exercițiul administrării și gestionării patrimoniului. Conceptul de patrimoniu vizează „totalitatea drepturilor și obligațiilor cu valoare economică, precum și a bunurilor materiale la care se referă aceste drepturi, care aparțin unei persoane (fizice sau juridice)”³³

Altfel spus, prin patrimoniu înțelegem acea structură a producției de mărfuri, prin care se asigură producerea și folosirea bunurilor economice în legătură cu care, în plan juridic iau naștere drepturi și obligații. Pentru ca un patrimoniu să existe sunt necesare două componente interdependente:

- persoana juridică sau fizică în calitate de subiect de drepturi și obligații, denumită titular de patrimoniu;
- bunurile economice, ca obiect al relațiilor de drepturi și obligații.

Bunurile economice formează substanța materială a patrimoniului, în timp ce drepturile și obligațiile exprimă raporturi de proprietate în cadrul cărora se asigură posesiunea, folosința și administrarea bunurilor. Ele au o determinare *existențială* și una *economică*.

³³ Dicționarul explicativ al limbii române, DEX, 1998.

Determinarea existențială evidențiază faptul că ele au o formă concretă și identificabilă, ca de exemplu clădiri, utilaje, materiale, produse finite, mărfuri etc.

Determinarea economică se referă la valoarea de întrebuințare și valoarea bunurilor. Valoarea de întrebuințare este dată de suma calităților unui bun, care-i dau utilitate. Valoarea este consecința participării bunului la circuitul marfă-bani, care permite exprimarea mărimii sale în etalon bănesc.

Drepturile asupra bunurilor economice iau naștere atunci când titularul de patrimoniu, parte într-un raport juridic, nu este obligat să acorde o prestație. În schimb, obligațiile apar în măsura în care el trebuie să îndeplinească o anumită prestație sau să acorde un echivalent bănesc. În plan economic, drepturile corespund patrimoniului propriu, iar obligațiile patrimoniului străin.

Putând fi studiat din diverse puncte de vedere, patrimoniul constituie obiect de studiu nu numai al contabilității, ci și al altor discipline. Contabilitatea studiază modul în care se asigură gestionarea, administrarea patrimoniului, cât și echilibrul intern al acestuia. Pentru contabilitate, elementele patrimoniale prezintă interes în calitatea lor de mărimi economice măsurate și evaluate în expresie bănească.

Contabilitatea înregistrează în condiții concrete de loc și timp circuitul elementelor patrimoniale, măsoară și calculează în expresie bănească mărimea valorilor patrimoniale și dezvăluie prin analiză și control, în ce măsură se asigură integritatea materială și gestiunea eficientă a acestor valori. Prin urmare, contabilitatea este știința evidenței, calculului, analizei și controlului stării și mișcării patrimoniului. În baza informațiilor ce emană din contabilitate se fundamentează deciziile privind investiția, finanțarea, utilizarea și recuperarea valorilor patrimoniale. Tot prin contabilitate se asigură și controlul asupra realizării deciziilor, așa cum se observă și în Fig. 1.2.

Este important de reținut că relaționarea contabilitate-management este una ierarhică (de subordonare față de management) dar și continuă (permanentă). Orice întrerupere (sincopă) în această relaționare sau/și livrarea de informații contabile incomplete, incorecte sau inoportune poate avea un impact negativ, major, asupra calității, clarității și oportunității deciziilor manageriale și, implicit, asupra stării de ansamblu a întregii întreprinderi, atât din perspectivă economică, cât și juridică.

În plan juridic, contabilitatea este folosită ca instrument de cunoaștere și reflectare a normelor privitoare la conservarea, administrarea și dreptul de dispoziție asupra patrimoniului. Astfel, toți autorii literaturii de specialitate sunt de acord că, „în cadrul patrimoniului, se creează un echilibru permanent între bunurile economice pe de-o parte și relațiile de drepturi și obligații cu valoare economică”³⁴. Acesta se exprimă prin relația de echivalență: $B_E = D + O$, unde:

B_E = bunuri economice

D = drepturi

O = obligații cu valoare economică

Este ecuația fundamentală a contabilității care descrie situația patrimonială.

Din ea rezultă că: $B_E - O = D$

³⁴ Ciobănașu, M., Analiza economico-financiară, Editura Universitară, București, 2011.

CONTABILITATE DE LA TEORIE LA PRACTICĂ

Ciclul contabil și închiderea exercițiului financiar

TRAIAN-OVIDIU CALOTĂ

**CONTABILITATE
DE LA TEORIE LA PRACTICĂ**

Ciclul contabil și închiderea exercițiului financiar

Ediția a 6-a, adăugită și revizuită



**EDITURA UNIVERSITARĂ
București, 2024**

Colecția ȘTIINȚE ECONOMICE

Redactor: Laura Nicolescu
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

CALOTĂ, TRAIAN

Contabilitate de la teorie la practică : ciclul contabil și închiderea exercițiului financiar / Traian Calotă. - Ed. a 6-a, adăug. și reviz.. - București : Editura Universitară, 2024

Conține bibliografie
ISBN 978-606-28-1769-5

657

DOI: (Digital Object Identifier): 10.5682/9786062817695

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

Copyright © 2024
Editura Universitară
Editor: 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.ro

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

INTRODUCERE	9
MULȚUMIRI	10
CAPITOLUL 1. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR	11
1.1. Conturi de capitaluri.....	11
1.1.1. Schema de analiză și funcționare	12
1.1.2. Exemplificare	13
1.1.3. Exerciții de comunicare.....	19
1.2. Conturi de imobilizări	23
1.2.1. Schema de analiză și funcționare	23
1.2.2. Exemplificare	25
1.2.3. Exerciții de comunicare.....	35
1.3. Conturi de stocuri, datorii și creanțe comerciale.....	40
1.3.1. Analiza conturilor de TVA, datorii și creanțe comerciale.....	41
1.3.2. Studiu de caz pentru neplătitorii de TVA.....	43
1.3.3. Mecanismul TVA în sistem clasic	51
1.3.4. Contabilitatea TVA	56
1.3.5. Studiu de caz pentru plătitorii de TVA clasic (la facturare).....	59
1.3.6. Studiu de caz pentru plătitorii de TVA la încasare.....	65
1.3.7. Studiu de caz complex	73
1.3.7.1. Varianta 1: TVA în regim normal (TVA la facturare)....	74
1.3.7.2. Varianta 2: Societatea este plătitoare de TVA la încasare.....	76
1.3.7.3. Varianta 3: Societatea practică TVA la facturare iar partenerii aplică TVA la încasare.....	79
1.3.8. Exerciții de comunicare.....	81
1.4. Alte conturi de terți și datorii	88
1.4.1. Conturi de datorii salariale și sociale.....	88
1.4.1.1. Schema de analiză și funcționare	89
1.4.1.2. Exemplificare.....	92
1.4.1.3. Exerciții de comunicare	98
1.4.2. Conturi de debitori și creditori diverși.....	101
1.4.2.1. Schema de analiză și funcționare	101
1.4.2.2. Exemplificare.....	102
1.5. Conturi de trezorerie.....	104
1.5.1. Schema de analiză și funcționare	105
1.5.2. Exemplificare	106
1.5.3. Studiu de caz complex.....	110
1.5.4. Exerciții de comunicare.....	119
1.6. Conturi de cheltuieli.....	124
1.7. Conturi de venituri	124

1.7.1.	Studiu de caz plătitor impozit pe profit	126
1.7.1.1.	Calculul impozitului pe profit	126
1.7.1.2.	Operațiuni legate de repartizarea profitului	138
1.7.2.	Studiu de caz impozit pe venitul microîntreprinderilor.....	140
1.7.2.1.	Metodologia de determinare a impozitului	140
1.7.2.2.	Studiu de caz	145
1.7.3.	Exerciții propuse spre rezolvare	163
1.8.	Conturi speciale.....	167
1.9.	Conturi de gestiune.....	167
CAPITOLUL 2. CICLUL CONTABIL.....		168
2.1.	Precizări legale privind organizarea contabilității	168
2.2.	Ciclul de exploatare.....	169
2.3.	Documentele financiar-contabile	171
2.4.	Forme de înregistrare pentru contribuabilii care conduc contabilitatea în partidă dublă.....	172
CAPITOLUL 3. ÎNCHIDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR.....		178
3.1.	Inventarierea patrimoniului	180
3.1.1.	Considerente generale	180
3.1.2.	Activitățile pre și post inventariere.....	181
3.1.3.	Sucesiunea activităților de inventariere	181
3.1.4.	Metodologia de inventariere.....	182
3.1.5.	Evaluarea activelor și datoriilor inventariate.....	186
3.1.6.	Studiu de caz privind actualizarea creanțelor, datoriilor și disponibilităților în valută	188
3.1.7.	Studiu de caz privind constituirea și reluarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor	193
3.1.8.	Studiu de caz privind constituirea și reluarea provizioanelor pentru riscuri viitoare	196
3.2.	Întocmirea și prezentarea bilanțului contabil	198
3.3.	Întocmirea și prezentarea contului de rezultate	210
3.4.	Repere privind analiza situațiilor financiare anuale	220
3.4.1.	Elemente de analiză a poziției financiare	221
3.4.2.	Elemente privind analiza performanței financiare și analiza ratelor de rentabilitate	225
3.4.3.	Studiu de caz	227
CAPITOLUL 4. MONOGRAFIE CONTABILĂ		237
4.1.	Prezentarea tranzacțiilor și evenimentelor din anul înființării	237
4.2.	Prezentarea și înregistrarea documentelor contabile	241
4.3.	Prezentarea registrului jurnal	271
4.4.	Prezentarea spre completare a fișei conturilor	274

4.5.	Întocmirea balanței de verificare	279
4.6.	Anexe monografice	281
4.6.1.	Jurnalele de vânzări și cumpărări	281
4.6.2.	Declarații fiscale	282
4.6.2.1.	Declarația 100	282
4.6.2.2.	Declarația 112	284
4.6.2.3.	Decontul 300 TVA	294
4.7.	Inventariere	299
4.7.1.	Decizia de inventariere	299
4.7.2.	Declarații gestionari	300
4.7.3.	Listă de inventariere imobilizări corporale	302
4.7.4.	Extras de cont	302
4.7.5.	Proces verbal de inventariere	303
4.8.	Situații financiare anuale	308
4.8.1.	Bilanțul prescurtat	308
4.8.2.	Contul prescurtat de profit și pierdere	311
4.9.	Prezentarea tranzacțiilor și evenimentelor din prima lună a anului următor	312
	BIBLIOGRAFIE	317
	LISTA FIGURILOR	320
	LISTE DE INTERES	321
	Anexa 1. PLANUL DE CONTURI GENERAL CONFORM OMFP 1802/2014	328

INTRODUCERE

Lucrarea „Contabilitate. De la teorie la practică. Ciclul contabil și închiderea exercițiului financiar” își propune să completeze arealul descris în „Contabilitate. De la teorie la practică. Metodă și modelare” prin detalierea într-o formă accesibilă începătorilor, dar și utilă practicienilor, a principalelor aspecte legate de analiza și funcționarea conturilor, ciclul contabil, lucrările de închidere a exercițiului, precum și interconectarea cu fiscalitatea (mecanismul TVA, impozitarea profitului și a veniturilor microîntreprinderilor, impozitarea dividendelor etc.). Lucrarea se încheie cu o monografie contabilă ce se constituie într-un important instrument de lucru la îndemâna utilizatorilor pentru stăpânirea tehnicilor specifice ale contabilității.

În acest volum am continuat aplicarea metodei de sistematizare, algoritmizare și prezentare, sub formă schematică, a problematicii complexe, realizând astfel nu doar o condensare a conținutului ci mai ales eficientizarea înțelegerii și implicit a învățării.

Argumentele prezentate recomandă această lucrare tuturor celor care doresc să studieze contabilitatea în contextul mai larg al pregătirii economice dar și celor care au nevoie de unele detalii necesare aprofundării cunoștințelor și perfecționării practicii în domeniu.

Un important element de originalitate îl constituie caracterul interactiv al aplicațiilor practice, în sensul că cititorul este invitat să completeze unele părți din analiza și formula contabilă cu datele concrete ce se regăsesc în enunțul problemei. Pe baza observațiilor directe dar și a sugestiilor pertinente făcute de studenții mei, ediția a VI-a aduce modificări importante în ceea ce privește introducerea exercițiilor de comunicare, o dezvoltare a abordărilor teoretice și practice cu privire la analiza situațiilor financiare anuale etc.

Toate acestea sperăm să înscrie lucrarea „Contabilitate. De la teorie la practică. Ciclul contabil și închiderea exercițiului financiar” în ansamblul eforturilor generale ale specialiștilor din domeniu, pentru a pune la dispoziția utilizatorilor instrumente de învățare și de lucru cât mai eficiente.

MULȚUMIRI

În primul rând, doresc să mulțumesc familiei mele pentru dragostea și înțelegerea cu care mă înconjoară, chiar și în clipele (din ce în ce mai rare, sper) în care „uit” că ea reprezintă bucuria și sensul vieții mele.

Exprim întreaga gratitudine următorilor profesori universitari: Negruțiu Magdalena, Possler Ladislau, Ristea Mihai, Feleagă Niculae, Feleagă Liliana, Țurlea Eugeniu, Minu Mihaela, Gheorghiu Alexandru, Anghel Ion, Wagner Pavel, Chirața Caraiani, Dumitrana Mihaela, Răileanu Vasile, Ștefănescu Aurelia, Calu Daniela Artemisa, Oncioiu Ionica, ale căror lucrări de referință în domeniu au reprezentat surse importante de informare și documentare.

Lista acestor personalități continuă cu prieteni dragi, la rândul lor cadre universitare: Duca Ioana, Ciobănașu Marilena, Postole Anca Mirela, Popescu Silvia, Ștefănică Mihaela, Voiculescu Mădălina, Văduva Florin, Ganea Tudor, Tănase Alin-Eliodor, Vasilciuc Bogdan, Voiculescu Șerban și Ghencea Adrian.

De asemenea, în mod cu totul special, doresc să mulțumesc colegei și prietenei mele, distinsei doamne profesoare Gherghina Rodica, ale cărei sfaturi și idei mi-au fost de un real folos pe tot parcursul realizării primelor două volume ale lucrării.

Remarc, în mod deosebit, suportul profesional continuu primit din partea echipei Infofisc, condusă de director general și project-manager Robu Sorin-Adrian, pentru contribuția directă și necondiționată la formarea și perfecționarea abilităților și competențelor practice pe care le-am dobândit în domeniul contabilității, fiscalității și consultanței fiscale.

În egală măsură, mulțumesc tuturor studenților mei pentru ideile și remarcile inedite transmise la cursuri și seminarii. De altfel, acumulările din cuprinsul celor două volume au fost posibile urmare numeroaselor exerciții și studii de caz rezolvate împreună cu studenți exigenți, dar generoși. Domnișoarelor Livia Spătaru și Cristina Alexandra V., doamnei Cioplică I., precum și domnului George T., le sunt recunoscător pentru sprijinul logistic oferit de-a lungul elaborării celor două cărți.

Totodată, sunt recunoscător tuturor celor care au studiat primele cinci ediții și au făcut observații și sugestii pentru îmbunătățirea conținutului ei.

Nu în ultimul rând, mulțumesc colectivului de profesioniști ai Editurii Universitare, care a contribuit la apariția lucrării în cele mai bune condiții editoriale.

Autorul
Februarie 2024

CAPITOLUL 1

ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

În lucrarea „Contabilitate. De la teorie la practică. Metodă și modelare” am subliniat importanța contului în reflectarea realității tranzacțiilor și evenimentelor unei organizații¹. În continuare, atragem atenția asupra faptului că, în opinia noastră, utilizarea planului de conturi nu este o problemă de opțiune ci o obligație legală². Astfel, în funcție de reglementările contabile aplicabile entităților din România³, acestea vor utiliza planul de conturi general regăsit distinct în fiecare reglementare contabilă.

Indiferent de planul de conturi general utilizat, conturile pot avea funcțiune contabilă de activ (A), pasiv (P) sau sunt bifuncționale (A/P)⁴. În general, conturile cu funcțiune contabilă de activ corespund elementelor de natura activelor și cheltuielilor, iar conturile cu funcțiune contabilă de pasiv corespund elementelor de natura datoriilor, capitalurilor proprii și veniturilor sau sunt aferente ajustărilor de valoare.

Iată de ce este imperativă cunoașterea apartenenței conturilor la activul și pasivul patrimonial precum și a regulilor proprii de funcționare.

În acest scop, trebuie studiate clasele de conturi și, pe baza deducției, fiecare cont în parte. O altă modalitate, presupune studierea conturilor pe baza mișcărilor de valori omogene, grupate în fluxuri externe și interne.

Pentru clarificarea acestei problematici, vom aborda clasele de conturi cuprinse în Planul contabil general regăsit în Anexa la Ordinul 1802/2014.

1.1. Conturi de capitaluri

Conturile de capitaluri fac parte din *clasa 1 de conturi*, organizate pe grupe, subgrupe și conturi (a se vedea Anexa 1 la prezentul volum). Această clasă grupează conturile de capitaluri permanente, adică acele conturi care țin evidența surselor de finanțare stabile și permanente. Concret, în această clasă vom regăsi conturile de capitaluri proprii (grupele 10 - 14), de provizioane (grupa 15) și de datorii financiare pe termen mediu și lung (grupa 16).

¹ A se revedea capitolul 3 „Sistemul de conturi” din lucrarea citată, în special subcapitolele 3.3 Clasificarea conturilor și 3.5 „Planul de conturi genera”l.

² În acest sens este edificator articolul 4 alin. (1) din Legea nr. 82/1991 a contabilității, republicată.

³ Pentru mai multe detalii, vă recomandăm să revedeți Tabelul 2.1 Reglementări contabile aplicabile entităților din România din „Contabilitate. De la teorie la practică. Metodă și modelare”.

⁴ Pentru detalii suplimentare, vă recomandăm Capitolul 14 „Planul de conturi general” (pct. 593 – pct. 594) și capitolul 16 „Funcțiunea conturilor” (pct. 596 și pct. 597) din Anexa la Ordinul 1802/2014.

1.1.1. Schema de analiză și funcționare

Funcționarea conturilor de capitaluri este sintetizată în Fig.1.1.:

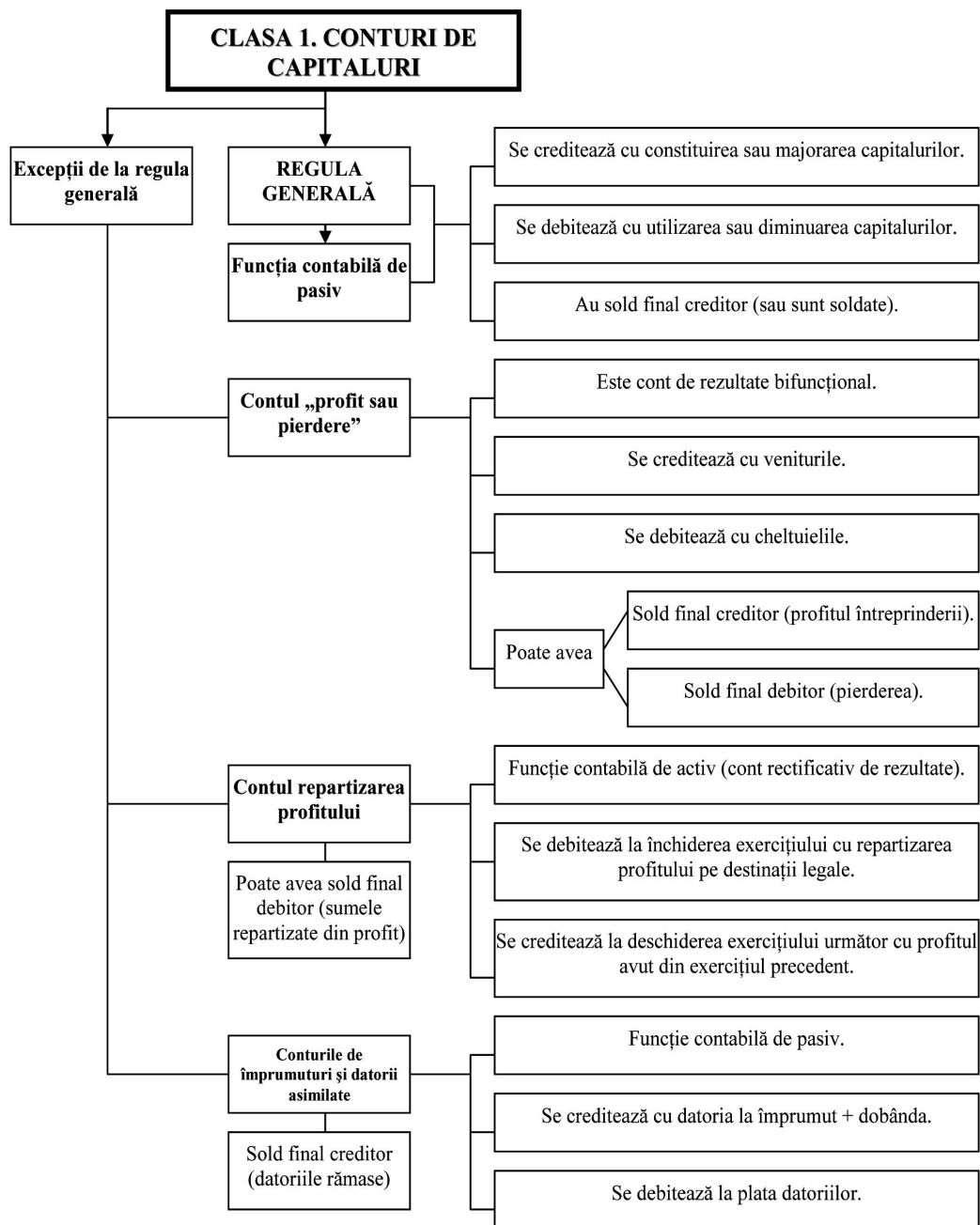


Figura 1.1. Funcționarea conturilor de capitaluri (clasa 1)

1.1.2. Exemplificare

Pentru a arăta derularea practică a proceselor de analiză și funcționare a conturilor de capitaluri⁵, vom utiliza următorul exemplu: Situația la 01.01.„N” a entității „Timpuri memorabile” SA este descrisă mai jos, astfel:

Element	U.M.	Suma	Observații
Capital social vărsat	lei	500.000	este format din 50.000 acțiuni la 10 lei valoarea nominală unitară.
Pierdere (rezultat reportat)	lei	50.000	provine din exercițiul „N-2”.
Conturi la bănci	lei	400.000	
Echipamente tehnologice	lei	300.000	
Amortizarea echipamentului	lei	100.000	
Credite bancare pe termen lung	lei	150.000	A fost primit în exercițiul „N-1” și este scadent în „N+8”.

Pe parcursul exercițiului „N” au avut loc următoarele tranzacții economice:

- 1) se prestează servicii terților în valoare de 300.000 lei;
- 2) se încasează întreaga creanță comercială prin conturile bancare ale societății;
- 3) se achiziționează un echipament tehnologic în valoare de 200.000 lei, durata de viață utilă a acestuia fiind 5 ani;
- 4) se achită furnizorului întreaga datorie prin virament bancar;
- 5) A.G.A. decide majorarea capitalului social prin emisiunea a 5.000 de acțiuni, la o valoarea nominală unitară de 10 lei;
- 6) la vărsarea capitalului se încasează 20.000 lei și se primește un teren în valoare de 30.000 lei;
- 7) se constituie un provizion de 10.000 lei pentru litigii cu o firmă;
- 8) se contractează și primește un credit bancar pe termen mediu în sumă de 50.000 lei;
- 9) se înregistrează amortizarea anuală a echipamentelor în valoare de 5.000 lei;
- 10) determinarea rezultatului brut contabil al perioadei;
- 11) înregistrarea impozitului pe profit și închiderea contului de cheltuieli;

⁵ Pentru optimizarea procesului de învățare, vă recomandăm să aveți în vedere și subcapitolul 2.3.2. „Rolul și structura elementelor de patrimoniu” din volumul Contabilitate. De la teorie la practică. Metodă și modelare. De asemenea, prezintă interes cel puțin secțiunea 4.9: Datorii pe termen lung: sume care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an (pct. 364 - pct.368) și secțiunea 4.13 Capitaluri proprii (pct. 408 – pct. 423) din Anexa la Ordinul 1802/2014.

12) se repartizează 5% din profitul brut pentru rezerva legală și se acoperă pierderea reportată din profitul anului curent.

De rezolvat: a) înregistrarea tranzacțiilor din cursul exercițiului „N”; și b) calculul capitalurilor permanente.

Rezolvare:

1) *emiterea facturii pentru serviciile prestate terților:*

Cresc creanțele comerciale, contul „Clienți”, de activ, cu creșterea de activ, se debitează; Cresc veniturile, contul „Venituri din servicii prestate terților”, de pasiv, cu creșterea de pasiv, se creditează;

„Clienți”	=	„Venituri din servicii prestate”	300.000 lei
-----------	---	----------------------------------	-------------

Obs.: Pentru simplificarea analizei contabile, pe tot parcursul prezentului capitolul, vom nota creșterile cu ↗ și micșorările cu ↘. Zonele punctate vor fi completate de cititor, astfel încât să se obișnuiască cu succesiunea tuturor operațiunilor de înregistrare⁶.

2) *încasarea creanței comerciale:*

↗ disponibilul „Conturi la bănci în lei”, A (+) => D;
↘ creanța „.....”, A (-) => C.

„.....”	=	„.....”	300.000 lei
---------	---	---------	-------------

3) *achiziționarea echipamentului tehnologic:*

↗ valoarea investițiilor, „Echipamente tehnologice”, A (+) => D;
↗ datoria, „.....”, P (+) => C.

„.....”	=	„Furnizori de imobilizări”	200.000 lei
---------	---	----------------------------	-------------

⁶ Pe întreg cuprinsul lucrării sunt utilizate astfel de exemple, în care cititorul este invitat să participe activ la parcurgerea completă și concretă a exercițiilor prezentate.

4) achitarea datoriei din contul bancar:

- ↙ datoria, „.....”, P (-) => D;
- ↘ scade disponibilul, „.....”, A (-) => C.

„.....”	=	„.....”	200.000 lei
---------	---	---------	-------------

5) înregistrarea subscrierii la capitalul social⁷ (transmitere 5.000 acțiuni * 10 lei/acțiune):

- ↗ creanța, „Decontări cu acționarii privind capitalul”, A (+) => D;
- ↗ capitalul, „.....”, P (+) => C.

„.....”	=	„Capital scris și nevărsat”	50.000 lei
---------	---	-----------------------------	------------

6) a) primirea parțială a aportului la capitalul social, în contul bancar:

- ↘ creanța, „Decontări cu acționarii privind capitalul”, A (-) => C;
- ↗ disponibilul, „.....”, A (+) => D.

„.....”	=	„.....”	20.000 lei
---------	---	---------	------------

6) b) primirea aportului în natură, terenul în valoare de 30.000 lei:

- ↘ creanța, „.....”, A (-) => C;
- ↗ valoarea imobilizărilor, „.....”, A (+) => D.

„.....”	=	„Decontări cu acționarii privind capitalul”	30.000 lei
---------	---	---	------------

6c) concomitent cu primirea aportului în bani și în natură se înregistrează virarea capitalului din starea nevărsată în cea vărsată:

- ↘ capitalul, „Capital social scris și nevărsat”, P (-) => D;
- ↗ capitalul, „Capital social scris și vărsat”, P (+) => C.

„.....”	=	„.....”	50.000 lei
---------	---	---------	------------

7) constituirea provizionului pentru litigii:

⁷ Pentru detalii cu privire la principalele aspecte legate de constituirea societăților pe acțiuni, a se vedea art. 5 coroborat cu art. 8, art. 9, art. 10 și art. 16 din Legea 31/1990.

- ↗ cheltuiala, „Cheltuieli privind provizioanele”, A (+) => D;
 ↗ provizioanele, „Provizioane pentru litigii” P (+) => C.

„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”	=	„Provizioane pentru litigii”	10.000 lei
--	---	------------------------------	------------

8) primirea unui credit pe termen mediu:

- ↗ disponibilul, „.....” A (+) => D;
 ↗ datoria, „.....” P (+) => C.

„.....”	=	„Credite bancare pe termen mediu și lung”	50.000 lei
---------	---	---	------------

9) înregistrarea amortizării anuale a echipamentului:

- ↗ cheltuiala, „Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor”, A (+) => D;
 ↗ amortizarea, „.....” P (+) => C.

„.....”	=	„Amortizarea echipamentelor”	5.000 lei
---------	---	------------------------------	-----------

10a) încorporarea veniturilor în profit:

- ↘ veniturile, „Venituri din servicii prestate terților”, P (-) => D;
 ↗ profitul, „.....”, P (+) => C.

„.....”	=	„.....”	300.000 lei
---------	---	---------	-------------

10b) transferul cheltuielilor asupra rezultatului perioadei:

- ↘ cheltuielile, „.....”, A (-) => C;
 ↘ profitul, „.....”, P (-) => D.

„Profit sau pierdere”	=	%	15.000 lei
		„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”	10.000 lei
		„Cheltuieli privind amortizarea”	5.000 lei

11) a) înregistrarea impozitului pe profit datorat:

„Cheltuieli privind impozitul pe profit”	=	„Impozit pe profit”	43.320 lei
--	---	---------------------	------------

11) b) transfer cheltuiala asupra profitului anual:

„Profit sau pierdere”	=	„Cheltuieli privind impozitul pe profit”	43.320 lei
-----------------------	---	--	------------

12) repartizarea profitului pentru rezerva legală⁸ și acoperirea pierderii:

- ↗ sumele repartizate din profit, „Repartizarea profitului” A (+) => D;
- ↗ rezerva, „.....”, P (+) => C;
- ↘ pierderea, „Rezultat reportat”, P (+) => C.

„Repartizarea profitului”	=	„Rezerve legale”	14.250 lei
---------------------------	---	------------------	------------

„Repartizarea profitului”	=	„Rezultat reportat”	50.000 lei
---------------------------	---	---------------------	------------

Sintetizând datele din conturile contabile, rezultă următoarele:

D 5121 „Conturi la bănci în lei” C		D 1012 „Capital subscris și vărsat” C	
Si		Si 500.000	
2) 300.000	4) 200.000	6c)	
6a) 20.000			
8)			
RD	RC	RD -	RC
TSD 770.000	TSC	TSD -	TSC 550.000
	SFD 570.000	SFC	
D 2131 „Echipamente tehnologice” C		D 1011 „Capital subscris și nevărsat” C	
Si 300.000		6c) 50.000	5) 50.000
3)			
RD 200.000	RC -	RD 50.000	RC
TSD	TSC -	TSD	TSC 50.000
-	SFD	-	-
D 2813 „Amortizarea instalațiilor” C		D 1171 „Rezultat reportat” C	
	Si 100.000	Si 50.000	
	9)		12)
RD -	RC	RD 50.000	RC
TSD -	TSC	TSD	TSC 50.000
SFC 105.000	-	-	-
D 4111 „Clienți” C		D 404 „Furnizori de imobilizări” C	
1) 300.000	2) 300.000	4) 200.000	3)
RD	RC 300.000	RD	RC
TSD 300.000	TSC	TSD	TSC 200.000
-	-	-	-

⁸ A se vedea art. 183 alin. (1) din Legea 31/1990 a societăților comerciale: „Din profitul societății se va prelua, în fiecare an, cel puțin 5% pentru formarea fondului de rezervă, până ce acesta va atinge minimum a cincea parte din capitalul social”.

D „Decontări cu acționarii pv capitalul” C			
5)	.....	6a)	20.000
		6b)	.....
RD	.....	RC	.....
TSD	.....	TSC	50.000
-		-	

D 2111 „Terenuri” C			
6b)	30.000		
RD	.....	RC	-
TSD	.....	TSC	-
		SFD	.....

D 691 „Ch. impozit profit” C			
11a)	.....	16b)	.....
RD	.....	RC	43.320
TSD	.....	TSC	.....
-		-	

D „Cheltuieli privind provizioanele” C			
7)	10.000	10b)	.....
RD	.....	RC	.....
TSD	.....	TSC	.....
-		-	

D 6811 „Cheltuieli privind amortizarea” C			
9)	.....	10b)	.....
RD	.....	RC	5.000
TSD	.....	TSC	.....
-		-	

D 129 „Repartizarea profitului” C			
12)	.....	
RD	.....	RC	-
TSD	.....	TSC	-
		SFD	.....

D 1621 „Credite bancare pe tml” C			
		Si	150.000
		8)	50.000
RD	-	RC	.....
TSD	-	TSC	200.000
SFC	.....	

D 704 „Venituri din servicii” C			
10a)	300.000	1)	300.000
RD	.....	RC	.....
TSD	.....	TSC	300.000
-		-	

D 4411 „Impozit pe profit” C			
		11a)	.....
RD	-	RC	43.320
TSD	-	TSC	.....
SFC	43.320		

D 1511 „Provizioane pentru litigii” C			
		12)	10.000
RD	-	RC	.....
TSD	-	TSC	.....
SFC	.....	

D 1061 „Rezerve legale” C			
		12)	14.250
RD	-	RC	14.250
TSD	-	TSC	14.250
SFC	14.250		

D 121 „Profit sau pierdere” C			
10b)	15.000	10a)	300.000
11b)	.....	
RD	58.320	RC	300.000
TSD	.....	TSC	300.000
SFC	.....	

La închiderea exercițiului „N” situația capitalurilor este:

	N	N-1
• Capital social vărsat	550.000	500.000
(+) Rezerve legale	14.250	-
(+) Profitul net al exercițiului „N”	241.680	-
(-) Repartizarea profitului	(64.250)	-
(-) Pierdere reportată	-	(50.000)
= Total capitaluri proprii	741.680	450.000
(+) Credite pe termen mediu și lung	200.000	150.000
= Total capital permanent	941.680	600.000

1.1.3. Exerciții de comunicare

Stabiliți valoarea de adevăr a afirmațiilor de mai jos. Răspunsul îl veți înscrie în dreapta afirmațiilor, cu A (pentru cele adevărate), sau F (pentru afirmațiile false).

Nr. crt.	Afirmație	A/F
1.	Clasa 1 „Conturi de capitaluri” ⁹ cuprinde 7 grupe de conturi: grupa 10 „Capital și rezerve”; grupa 11 „Rezultatul reportat”; grupa 12 „Rezultatul exercițiului financiar”; grupa 14 „Câștiguri sau pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii”; grupa 15 „Provizioane”; grupa 16 „Împrumuturi și datorii asimilate”;	
2.	Marea majoritate a conturilor de capitaluri sunt conturi de pasiv ¹⁰ , deoarece reflectă starea și mișcarea surselor de finanțare pe termen mediu și lung;	
3.	Contul sintetic de grad 1 ¹¹ „Capital social” (101) este un cont de capitaluri, cu funcție contabilă de pasiv. Acest cont ține evidența acțiunilor sau a părților sociale emise de societate cu ocazia constituirii sau majorării capitalului social;	
4.	Contul „Profit sau pierdere” (121) este un cont bifuncțional, întrucât poate avea fie sold creditor (dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile) sau sold debitor (în situația inversă). Totuși, acest cont funcționează după regulile conturilor de pasiv, în sensul că se creditează cu marea majoritate a conturilor de venituri și se debitează cu toate conturile de cheltuieli;	
5.	Contul 1061 „Rezerve legale” este un cont sintetic de grad 1;	
6.	Contul 1171 „Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită” este un cont bifuncțional, care funcționează după regulile conturilor de pasiv. Soldul creditor reflectă profitul nerepartizat din exercițiile anterioare, în timp ce soldul debitor reflectă pierderea neacoperită;	
7.	Contul „Rezerve legale” (1061) ține evidența rezervelor constituite în baza legii;	

⁹ Pentru a verifica structura acestei clase de conturi, vă recomandăm să analizați Planul de conturi general din Anexa nr. 1 la prezentul volum.

¹⁰ Pentru optimizarea procesului de învățare, vă recomandăm să aveți în vedere și subcapitolul 2.3.2. „Rolul și structura elementelor de patrimoniu” din volumul Contabilitate. De la teorie la practică. Metodă și modelare.

¹¹ Pentru a vă reaminti în ce constă tehnica simbolizării conturilor, cu delimitarea lor pe clase, grupe, conturi sintetice de grad 1 și 2, vă recomandăm să analizați partea de început a subcapitolului 3.5 Planul de conturi general din volumul Contabilitate. De la teorie la practică. Metodă și modelare.

Nr. crt.	Afirmație	A/F
8.	La întocmirea situațiilor financiare anuale, contul contabil 121 reflectă profitul net contabil (dacă avem sold creditor) sau pierderea netă contabilă (dacă avem sold debitor);	
9.	Contul sintetic de grad 1 „Rezultatul reportat” (117) este un cont bifuncțional;	
10.	Contul contabil 167 poate avea sold debitor;	
11.	Profitul nerepartizat al exercițiului financiar curent este reflectat de soldul debitor al contului bifuncțional 1171;	
12.	De regulă, soldul contului de profit sau pierdere este creditor;	
13.	Mărima cifrei de afaceri este reflectată de rulajul creditor al contului 121 „Profit sau pierdere”;	
14.	Contul „Credite bancare pe termen lung” (1621) se regăsește în structura conturilor de capitaluri, întrucât datoria financiară face parte din capitalurile proprii ale entității;	
15.	Contul „Rezerve legale” (1061) prezintă numai sold debitor;	
16.	Contul 1621 „Credite bancare pe termen lung” evidențiază împrumuturile primite de entități de la instituțiile financiare bancare, indiferent de perioada de rambursare;	
17.	Evidențierea împrumuturilor primite pentru finanțarea unor bunuri achiziționate în regim de leasing financiar este realizată cu ajutorul contului 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate”;	
18.	„ABC” SA este proprietatea societății „BBB” SRL. Societatea fiică a primit un împrumut pe termen de 10 ani, cu o dobândă la nivelul prețului pieței. Finanțarea este reflectată de „BBB” SRL în contul 1661 „Datorii față de entitățile afiliate”;	
19.	Dobânda aferentă creditelor bancare se urmărește cu ajutorul contului „Credite bancare pe termen lung”;	
20.	Acțiunile proprii reprezintă acțiuni emise în trecut de societate (care se regăsesc în mărimea capitalului social) și pe care acționarii au hotărât să le răscumpere de pe piața bursieră în vederea reducerii capitalului social. Acesta este și motivul pentru care ele se evidențiază cu ajutorul contului 1091, cont rectificativ de capitaluri, cu funcție contabilă de activ;	
21.	Formula contabilă 5121 = 1621 reflectă rambursarea unei rate din creditul bancar pe termen lung;	
22.	Înregistrarea 666 = 1681 reprezintă dobânda datorată în exercițiul curent pentru împrumutul din emisiunea de obligațiuni;	
23.	Prin formula contabilă 5121 = 1681 se înregistrează împrumuturile primite de emitent din emisiunea obligațiunilor;	
24.	Închiderea conturilor de cheltuieli se realizează prin formula contabilă 121 = Clasa 6 de cheltuieli;	