

DOINA MARIA TILEA

---

*CONTABILITATE*



**DOINA MARIA TILEA**

# **CONTABILITATE**



**EDITURA UNIVERSITARĂ**  
**București, 2015**

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**  
**TILEA, DOINA MARIA**

**Contabilitate** / Doina Maria Tilea. - București :  
Editura Universitară, 2015  
Bibliogr.  
ISBN 978-606-28-0187-8

657

DOI: (Digital Object Identifier): 10.5682/9786062801878

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

Copyright © 2015  
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

<b>Prefață</b>	9
<b>Capitolul 1: Obiectul contabilității</b>	11
1.1. Definiția contabilității	11
1.2. Patrimoniul ca obiect de studiu al contabilității. Recurs la istorie.	15
1.3. Trăsăturile obiectului contabil	17
1.4. Principiile contabile general admise	19
<b>Capitolul 2: Metoda contabilității</b>	25
2.1. Noțiunea și conținutul metodei contabilității	25
2.2. Trăsăturile metodei contabilității	26
2.3. Procedeele metodei contabilității	28
2.4. Principiile normative ale metodei contabilității	31
<b>Capitolul 3: Structuri bilanțiere privind activele, capitalurile proprii și datoriile</b>	35
3.1. Activul bilanțier	35
3.2. Capitalurile proprii și datoriile	42
3.3. Tipuri de modificări privind activul, capitalurile proprii și datoriile	46
3.4. Contul de profit și pierdere	47
<b>Capitolul 4: Evaluarea patrimoniului în contabilitate</b>	66
4.1. Noțiunea și principiile evaluării patrimoniului în contabilitate	66
4.2. Prețurile și implicațiile lor în contabilitate	68
4.3. Formele de evaluare a elementelor patrimoniale	71
4.4. Reevaluarea în contabilitate	75
<b>Capitolul 5: Teorie și model privind contul</b>	76
5.1. Necesitatea, funcțiile și forma contului	76
5.1.1. Necesitatea și conținutul economic al contului	76
5.1.2. Funcțiile contului	82
5.1.3. Forma contului	83
5.2. Structura contului	85
5.2.1. Denumirea sau titlul de cont	85
5.2.2. Debitul și creditul contului	85

5.2.3. Rulajul contului	86
5.2.4. Total sume	86
5.2.5. Soldul contului	87
5.2.6. Explicația operațiilor înregistrate în cont	87
5.3. Reguli de funcționare a contului	88
5.4. Gruparea conturilor după soldul pe care îl prezintă la un moment dat	99
5.5. Dubla înregistrare și corespondența conturilor	99
5.5.1. Dubla înregistrare	99
5.5.2. Corespondența conturilor	100
5.5.3. Exemplu de operațiune privind corespondența conturilor	100
5.6. Analiza contabilă a operațiilor economice și financiare.	
Formula și articolul contabil	102
5.6.1. Analiza contabilă și etapele acesteia	102
5.6.2. Formula și articolul contabil	103
5.6.3. Clasificarea formulelor contabile	104
<b>Capitolul 6: Analiza și funcționarea conturilor</b>	112
6.1. Analiza și funcționarea conturilor de capitaluri proprii	112
6.1.1. Conținutul și structura capitalului propriu	112
6.1.2. Conturile de capitaluri proprii	112
6.1.3. Conturile de provizioane pentru riscuri și cheltuieli	115
6.1.4. Conturile de datorii pe termen lung sau capital străin	116
6.2. Conturile de active imobilizate	118
6.3. Conturile de stocuri și producție în curs de execuție	123
6.4. Conturile de terți	125
6.4.1. Conturile de creanțe	125
6.4.2. Conturile de datorii	126
6.4.3. Operațiuni privind taxa pe valoarea adăugată	128
6.5. Conturile de trezorerie	131
6.6. Conturile de regularizare sau delimitative	134
6.7. Conturile rectificative	136
6.8. Conturile de rezultate	139
<b>Capitolul 7: Documentele contabile</b>	144
7.1. Definirea documentelor contabile	144
7.2. Formulare tipizate	144
7.3. Formulare netipizate	144
7.4. Documente justificative	145
7.5. Registrele de contabilitate	147

7.6. Documente contabile de sinteză	149
7.7. Gestiunea documentelor	150
7.8. Circulația documentelor	150
7.9. Clasarea și păstrarea documentelor	150
<b>Capitolul 8: Inventarierea patrimoniului</b>	152
8.1. Noțiunea, importanța și funcțiile inventarierii	152
8.2. Clasificarea inventarierilor	154
8.3. Etapele inventarierii	155
<b>Capitolul 9: Realizarea ciclului contabil</b>	159
9.1. Prezentarea etapelor ciclului contabil	159
9.2. Foaia de calcul – un instrument contabil	159
9.3. Elaborarea situațiilor financiare	162
<b>Capitolul 10: Balanța de verificare</b>	176
10.1. Noțiunea, importanța și funcționarea balanței de verificare	176
10.2. Clasificarea și întocmirea balanțelor de verificare	178
10.3. Balanțele de verificare ale conturilor sintetice	186
10.4. Balanțele de verificare ale conturilor analitice	193
10.4.1. Balanța de verificare analitică pentru conturile monofuncționale	194
10.4.2. Balanța de verificare analitică pentru conturile bifuncționale	196
10.5. Identificarea erorilor de înregistra cu ajutorul balanței de verificare	197
<b>Capitolul 11: Contul de profit și pierdere</b>	200
11.1. Conținutul, structura și funcțiile contului de profit și pierdere	200
<b>Planul de conturi</b>	213
<b>ORDIN Nr. 3055 din 29 octombrie 2009</b>	232
<b>Bibliografie</b>	238





# **PREFAȚĂ**

Una dintre disciplinele cu mare căutare în rândurile economiștilor este contabilitatea. Această disciplină, de cele mai multe ori anostă, este însuflețită datorită râvnei și discreției profesorilor de a reda, atât sintetic, cât și analitic, coordonatele contabilității.

Lucrarea de față se adresează acelor studenți dornici să descifreze fundamentele contabilității, să aprofundeze modul în care patrimoniul, proprietatea, averea, generează venituri și cheltuieli, iar acestea, la rândul lor, produc ceea ce numește mirajul economiei: profitul.

Știința contabilității este o știință a producerii și înregistrării profitului. De aceea, studenții, viitori economiști trebuie să-și însușească în mod conștiincios și virtuos această știință pentru a putea contribui la binele economiei, acela de a crea avere și de o împărtăși și celorlalți.

Prin contribuția autoarei, știința contabilității s-a completat, devenind mai feminină și diafană.

Lucrarea de față prezintă o abordare complexă, în 11 capitole, a disciplinei “Contabilitate” punând în valoare obiectul și metoda contabilității, întărind prin exemple și documente aspectele intensive și extensive ale contabilității analizate astfel în structurile bilanțiere privind activele, capitalurile proprii și datoriile. Unul dintre capitolele importante ale cărții, “Evaluarea patrimoniului în contabilitate” creează simbioza dintre economie în general și contabilitate în special, accentuând necesitatea înregistrării și evaluării cantitative a patrimoniului, atât în valoare nominală, cât și reală, pentru a putea furniza agentului economic o stare de fapt exactă în vederea adoptării celor mai bune decizii cu privire la implicarea patrimoniului în sistemul economic pentru a genera plusvaloare. Elementul fundamental al contabilității, contul, este analizat în această lucrare într-o abordare graduală în vederea deslușirii tainelor contabilității, a generării situațiilor de datorie sau câștig, pentru o bună apreciere a rezultatului

final al întreprinderii, și anume profitul. Un alt aspect important al cărții este punerea în discuție a *ciclului contabil* tocmai spre identificarea situației patrimoniale și a realizării în bune condiții a documentelor contabile de rezultate. Aidoma ciclului economic, ciclul contabil creează o imagine de ansamblu asupra entității economice, pe baza lui creându-se anticipări și previziuni economice, necesare agentului economic decident.

Această lucrare reușește să sublinieze ceea ce Bernard Colasse aprecia despre contabilitate: “...contabilitatea este o tehnostiință, adică o tehnică alimentată nu numai din cunoștințele trecute, generate de practică, ci și de rezultatele furnizate de cercetare”.

# Capitolul 1

## OBIECTUL CONTABILITĂȚII

### 1.1. Definiția contabilității<sup>1</sup>

Primele definiții ale contabilității se axau, în general pe funcția tradițională de ținere a registrelor pe care o îndeplinea contabilul.

În anul 1941, Institutul American al Contabililor Public Autorizați a definit contabilitatea ca „arta înregistrării, clasificării, și rezumării într-o manieră semnificativă și în exprimarea bănească a tranzacțiilor (operațiunilor) și a evenimentelor (faptelor) care au, chiar și parțial, caracter financiar, precum și interpretarea rezultatelor acestei acțiuni”<sup>2</sup>.

Contabilitatea are ca scop proiectarea structurii, situației și activității unei întreprinderi în planul valorilor traducând printr-un limbaj propriu realitatea economică și juridică a acesteia.

- contabilitatea este o tehnică – adică un instrument creat de om pentru a răspunde unor nevoi precise.

- contabilitatea este o tehnică de informare pentru diverși actori economici: în primul rând întreprinderea ca entitate (conducători, cadre, personalul), iar în al doilea rând partenerii săi (clienții, furnizori, băncile), Statul și în sens mai larg, publicul în general. Prin intermediul informațiilor furnizate de contabilitate actori economici vor fi ajutați în luarea deciziilor (exemple: decizii de a fabrica, decizii de a vinde, decizii de preț, decizii de angajare a salariaților, decizii de asociere, etc.)

- contabilitatea este o tehnică de informare a întreprinderii.

Întreprinderea este organismul, entitatea care reprezintă obiectul contabilității; ea trebuie înțeleasă într-un sens foarte larg, ca “organism financiar autonom, producând pentru piață bunuri sau servicii”.

- contabilitatea este o tehnică de informare esențial cantitativă deoarece informațiile furnizate de contabilitate se exprimă în unități monetare (lei, dolari în SUA, etc.). Această informație de valoare este completată de o informare cantitativă (exemplu: cantități fizice, efectiv de personal) și de o informare

---

<sup>1</sup> Ristea Mihai, Dumitru Corina Graziella, *Bazele contabilității*, Ed. Universitară, București, 2005

<sup>2</sup> După Belverd E. Needles, Jr. Henry R. Anderson, James C. Caldwell, *Principiile de bază ale contabilității*, ediția a cincea, Editura ARC

necantitativă (exemplu: menționare de evenimente grave survenite în întreprindere sau în mediul său).

- contabilitatea este o teorie științifică respectiv un sistem de principii și cunoștințe privind evidența, analiza, și controlul valorilor economice separate pe entități distincte.

O interpretare tridimensională a contabilității realizează Brenard Colasse în lucrarea „Contabilitatea generală” ediția a 4 – a tradusă în limba română de Editura Moldova, în anul 1995.

El propune studierea contabilității sub trei aspecte:

- ca instrument de descriere;
- de modelare a întreprinderii;
- ca sistem de prelucrare a informațiilor necesare acestei modelări și ca practică sau „joc” social/ă înscris/ă într-un sistem de restricții reglementate.

Definiția modernă a contabilității este însă mult mai complexă, ea nu reprezintă un scop în sine, ci „un sistem informațional care cuantifică, prelucrează și comunică informații financiare despre o entitate economică identificabilă. Informații ce permit utilizatorilor să opteze în mod rațional între consumurile alternative ale resurselor rare în procesul desfășurării activităților de producție și comerciale.”<sup>3</sup>

Sintetizând definițiile de mai sus, se poate trage concluzia potrivit căreia, contabilitatea reprezintă o activitate de prestare de servicii, care:

- face legătura dintre activitățile economice și factori decizionali;
- cuantifică (măsoară) activitățile economice, înregistrând datele ce le privesc pentru o utilizare viitoare;
- prelucrează datele pentru a deveni informații utile;
- comunică informațiile, prin intermediul rapoartelor factorilor de decizie.

Factorii de decizie: utilizatori ai informațiilor contabile

Informațiile contabile oferite de contabilitate sunt utile unei game largi de utilizatori, care, în general pot fi clasificați în trei grupuri<sup>4</sup>:

1. cei care gestionează o întreprindere (managementul);
2. cei din afara întreprinderii care au interes financiar direct în societate;
3. persoane, organizații și instituții care au un interes financiar indirect în întreprindere.

---

<sup>3</sup> Ibidem I

<sup>4</sup> Ibidem I

a. **Managementul** sau **conducerea**, reprezentată de *proprietari parteneri, consiliul de administrație, președintele și vice președintele societății, managerii, șefi de departamente, auditori*, poate fi definit ca un grup de oameni ce poartă responsabilitate totală privind exploatarea unei întreprinderi și atingerea obiectivelor sale.

În general, pentru realizarea obiectivelor, o societatea trebuie să obțină rezultate financiare favorabile, iar managerii sunt cei care trebuie să decidă dacă rezultatele corespund planurilor inițiale. Pentru aceste decizii, managerii au nevoie de informații pe baza cărora să poată răspunde la o serie de întrebări cum ar fi:

- care a fost profitul societății în ultimul semestru;
- care sunt cele mai profitabile produse;
- care sunt costurile de fabricație ale fiecărui produs;
- rezultatele pe produs, etc.

Pentru a asigura succesul și supraviețuirea într-un mediu economic competitiv, managementul trebuie să-și canalizeze atenția asupra a două obiective principale și anume: *profitabilitatea și lichiditatea*.

*Profitabilitatea* reprezintă capacitatea de a obține profituri suficiente pentru a atrage și păstra capitalul investit în societate.

*Lichiditatea* evidențiază măsura în care disponibilitățile sunt suficiente pentru achitarea datoriilor scadente.

b. **Utilizatorii cu interes financiar direct** cuprind *investitorii actuali sau potențiali și creditorii actuali sau potențiali*.

- Investitorii actuali sau potențiali sunt interesați de rezultatele trecute și profiturile potențiale (viitoare) ale societății pentru a estima beneficiul adus de investițiile lor.
- Creditorii actuali sau potențiali (băncile, companiile financiare, societățile de valori mobiliare, societățile de asigurări, furnizori etc.) sunt interesații de informațiile care le permit să determine dacă întreprinderea va avea disponibilitățile necesare pentru a achita la scadență împrumutul și dobânda.

c. **Utilizatorii cu interes financiar direct** sunt reprezentați de *organele fiscale, organele de control, organele de planificare și alte grupuri*

- Organele fiscale sunt interesate de capacitatea întreprinderii de a-și achita impozitele și taxele cum ar fi: contribuțiile la asigurări sociale, impozitele salariale, impozit de profit, etc.
- Organele de control în scopul protejării societății controlează toate operațiunile de emisiune, cumpărare și vânzare de acțiuni. Pentru

societățile cotate la bursă există norme speciale de raportare și vânzare privind tranzițiile cu acțiuni.

- Organele de planificare sunt interesate de informații care să le permită elaborarea politicilor economice și evaluarea programelor economice la nivel național.
- În categoria altor grupuri se includ *uniunile sindicale, organizațiile consumatorilor, clienților* care au devenit preocupați de finanțarea și profiturile societăților, ca și de efectele acestora asupra inflației, mediului înconjurător, problemelor sociale și calității vieții.
- Cadrul general IASB, precizează că utilizatorii de situații financiare includ *investitorii prezenți și potențiali bancheri, angajații, furnizorii, și alți creditori comerciali, clienții, guvernul, publicul și managerul sau administratorul de resurse.*
  - **Investitorii** ca furnizori de capital și riscuri afiliate capitalului, consumă informații cu privire la performanța capitalului investit, coroborat cu riscul așteptat și dividendele de repartizat. Ei au nevoie de informații pentru a decide dacă ar trebui să cumpere, să păstreze sau să vândă „capital”.
  - **Bancherii**, ca furnizori de împrumuturi și garanții bancare, consumă informații referitoare la capacitatea întreprinderii de a rambursa creditele la scadență și de a plăti dobânzile.
  - **Angajații**, ca principali furnizori de muncă, apelează la informații care converg către profitabilitatea și continuitatea activității, care le sunt utile, în aprecierea capacității întreprinderii de a oferi remunerații, pensii, participarea la profit, premii, precum și alte aspecte sociale (locuri de muncă, asigurări de sănătate)
  - **Furnizorii**, și alți creditori comerciali, consumă informații menite să le creeze o imagine asupra indicatorilor de performanță ai întreprinderii (lichiditate, solvabilitate, rentabilitatea etc.)
  - **Clienții**, ca parteneri de afaceri, au nevoie de informații care vizează susținerea ciclului de fabricație, asigurarea continuității activității întreprinderii cu precădere asupra derulării contractelor de lungă durată.
  - **Guvernul și instituțiile sale**, consumă informații privind politicile de alocare centralizată a resurselor bugetare, fiscalitatea și construirea informațiilor macroeconomice (venitul național, PIB etc.)

- **Publicul**, pare paradoxal, în actualul context al economiei, dar este totuși interesat să cunoască întreprinderea, fiind un potențial investitor, angajat, furnizor sau cumpărător.
- **Managementul întreprinderii**, are nevoie de informații pentru a se deconta cu utilizatorii externi privind modalitatea concretă de gestiune a resurselor încredințate.

## 1.2. Patrimoniul ca obiect de studiu al contabilității. Recurs la istorie

Prin **recurs la istorie**, pentru a defini și explica realitatea economică și juridică în contabilitate demersurile au fost centrate pe structura calitativă de **patrimoniu**.

În plan contabil, *patrimoniul reprezintă totalitate a drepturilor și obligațiilor cu valoare economică, aparținând unei persoane fizice sau juridice, precum și bunurile la care se referă.*

În literatura de specialitate există două concepții cu privire la categoria de patrimoniu: **concepția juridică și concepția economică**.

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

Potrivit **concepției economice**, *patrimoniul* se întemeiază pe structura calitativă de resurse. Din acest punct de vedere, patrimoniul delimitează, prin valorizare în etalon monetar, resursele unei entități, pe de o altă parte, și utilizările acelorași resurse, pe de altă parte.

Ecuția patrimoniului definit în *sens juridic* are forma de mai jos:

$$\text{BUNURI ECONOMICE} = \text{DREPTURI} + \text{OBLIGAȚII}$$

*Bunurile economice*, ca substanță materială a patrimoniului se identifică cu mijloacele de acțiune ale unei entități, fiind identificabile, după caz ca elemente sub formă de terenuri, clădiri, construcții, mașini și utilaje și instalații de lucru, mijloace de transport, stocuri de materii prime și materiale consumabile, stocuri de mărfuri, disponibilități economice și alte elemente de avere.

Cea de a doua componentă a patrimoniului, *drepturile și obligațiile cu valoare economică*, exprimă raporturile de proprietate în cadrul cărora se procură și gestionează bunurile. Ele capătă forma de *drepturi* în situația în care titularul de patrimoniu este proprietar și deci, nu trebuie să acorde nici un echivalent valoric pentru bunurile aflate în posesiunea și folosința sa. În cazul *obligațiilor*, pentru bunurile componente ale patrimoniului, titularul trebuie să îndeplinească o anumită prestație sau să dea un echivalent valoric.

Revenind la concepția economică de patrimoniu, ecuația sa generală este de forma:

### UTILIZĂRI = RESURSE

*Resursele* au în principal o determinare financiară, ele reprezentând sursele sau izvoarele de finanțare a mijloacelor susceptibile de a fi valorificate într-o împrejurare dată. Discutate prin prisma unei entități patrimoniale, resursele pot fi *proprie* asigurate de către proprietar, *atrasede* sau *străine* furnizate de terțe persoane (bancheri, furnizori și alte persoane) și *resurse rezultat* sub forma profitului realizat la închiderea exercițiului contabil.

În ceea ce privește *utilizările* definesc modul de întrebuințare a resurselor cadrul activităților desfășurate de către entitatea patrimonială. Ele sunt grupate în *utilizări permanente* sau *stabile*, adică bunuri de folosință îndelungată (mai mare de un an), *utilizări temporare* sau *curente* și *utilizări rezultat* sub forma de pierdere generală de o activitate nerentabilă sau distribuiri de profit.

În contabilitate cele două structuri componente ale patrimoniului, au fost definite prin noțiunile de *activ* sau *pasiv*. **Activul** în sens juridic reprezintă bunurile economice ca valori pozitive ale patrimoniului, iar **pasivul**, drepturile și obligațiile ca valori negative ale patrimoniului.

Dacă se recurge la interpretarea economică, **activul** reprezintă utilizările de resurse controlate la timpul prezent de către o întreprindere, care provin din evenimente petrecute la timpul trecut și de la care se așteaptă să genereze la timpul viitor beneficii economice pentru întreprindere. În cadrul aceleași interpretări **datoriile** ca elemente componente ale pasivului reprezintă obligațiile la timpul prezent, care provin din elemente petrecute la timpul trecut și care prin decontarea cărora se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice.

În contabilitatea anglo-saxonă, așa cum se desprinde din *Cadrul general IASB*, structurile calitative descrise în situațiile financiare sunt cele de *activ*, *datorii (pasiv)*, *capitalul propriu*, *venituri*, *cheltuieli*, *fluxurile de numerar* și *echivalente de numerar*.

Activul este o resursă controlată de întreprindere, provenită din evenimente trecute, de la care se așteaptă beneficii viitoare în favoarea întreprinderii.

Aceste beneficii reprezintă în fond avantaje economice sub forma de: *producerea de bunuri și servicii*, *schimbul activelor existente cu ale active*, *utilizarea pentru stingerea unei datorii*, *distribuția proprietarilor întreprinderii*.

Datoriile se definesc ca o obligație actuală a întreprinderii, provenită din evenimente din trecut, și prin decontarea căreia se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice. Stingerea obligației se poate realiza sub forma de: *plată în numerar*, *transfer de alte active*, *prestarea de*



*servicii, înlocuirea acelei obligații cu alta, conversia obligației în capital propriu etc.*

Capitalul propriu reprezintă interesele reziduale ale proprietarilor (investitorilor) în activele unei întreprinderi după deducerea tuturor datoriilor sale.

Numerarul reprezintă disponibilitățile bănești, iar echivalente de numerar titluri de valori (acțiuni, obligațiuni) ușor convertibile în numerar (perioada de conversie nu depășește trei luni).

### 1.3. Trăsăturile obiectului contabil

Activele, datoriile și capitalul propriu sunt studiate din diverse puncte de vedere astfel:

Raporturile de schimb privind poziția financiară exprimă raporturile entității față de proprietar și de terțele persoane (creditori) care au furnizat resursele economice. Ecuația generală care dezvăluie aceste raporturi este de forma:

$$\text{ACTIV} - \text{OBLIGAȚIE} = \text{ACTIV NET}$$

Folosind categoria economică de *capital*, ecuația de mai sus devine:

$$\text{ACTIV} - \text{DATORII} = \text{CAPITALURI PROPRII (Activ net)}$$

O entitate are o poziție financiară pozitivă dacă *activul net* sau *capitalurile proprii*  $\geq$  *datoriile*, după caz în care ea ar putea să-și onoreze obligațiile față de terți din resursele pe care le posedă.

Un al doilea ansamblu de raporturi de schimb este cel privind rezultatul, raporturi studiate pe baza activităților care *produc transformări cantitative și calitative în masa resurselor utilizate*. Echilibrul specific acestor activități este descris prin prisma *cheltuielilor și veniturilor*.

$$\text{CHELTUIELI} \pm \text{REZULTAT} = \text{VENITURI}$$

Rezultatul este evidențiat și prin variația activului net sau a capitalurilor proprii între momente succesive pe baza relației:

Rezultatul exercițiului N =	Capitalul propriu al exercițiului N	-Capitalul propriu al exercițiului N-1	Contribuția la capital (aport/ - + rambursare) a proprietarului în cursul exercițiului N.
-----------------------------------	--	---	--

Remarcă: *Aceleași raporturi se apreciază că descriu performanța financiară a entității contabile.*

Cel de al treilea ansamblu de raporturi de schimb studiat se referă la modificările poziției financiare a entității. În acest scop, activele, datoriile, capitalul propriu, utilizările și resursele sunt grupate în raport de durata de existență, mai mare sau mai mică de un an. Pentru a răspunde la această cerință informațională, operațiile ca raporturi de schimb care produc modificări în masa patrimoniului sunt grupate după următoarele activități:

- *investiții, finanțări și exploatare.*

Operații de investiții au ca obiect alocarea sau utilizarea resurselor de finanțare pentru procurarea bunurilor sau a activelor de folosință îndelungată (pe termen mai mare de un an) denumite *imobilizări*.

Operații de finanțare vizează crearea resurselor de finanțare a activelor pe termen lung, cu deosebire a imobilizărilor. Ele pot proveni din aportul de capital propriu realizat de proprietar și din fondurile furnizate de terțe persoane în raport cu patrimoniul întreprinderii.

Operațiile de exploatare au ca obiect de achiziționare – producția – vânzarea de bunuri, sub formă de „produse” achiziționarea – revânzarea de „mărfuri”. În sfera operațiilor de exploatare se includ și datoriile – creanțele față de terțe persoane, generate de cumpărăturile – utilizările – vânzările de bunuri, lucrări și servicii.

În mod corespunzător valorile economice sunt grupate astfel:

<b>UTILIZĂRI</b>	<b>RESURSE</b>
Utilizări permanente (INVESTIȚII)	RESURSE PERMANENTE (FINANȚĂRI)
Utilizări temporare (ACTIVE CIRCULANTE)	Resurse temporare (DATORII PE TERMEN SCURT)

Ecuția statică (la un moment dat) privind modificarea poziției financiare are forma:

$$\text{RESURSE PERMANENTE} - \text{UTILIZĂRI PERMANENTE} = \text{UTILIZĂRI TEMPORARE} - \text{RESURSE TEMPORARE}$$

$$\begin{array}{cccc}
 \text{Rezultatul} & \text{Capitalul} & \text{Capitalul} & \text{Contribuția la capitalul} \\
 \text{exercițiului} & \text{propriu} & \text{propriu} & \text{(aport/+, - /} \\
 N = & \text{al exercițiului} & \text{al exercițiului} & \text{rambursare)} \\
 & N - & N - I, & \text{a proprietarului} \\
 & & & \text{în cursul exercițiului } N
 \end{array}$$

Poziția financiară este pozitivă dacă *resursele permanente sunt mai mari decât utilizările permanente*.

**Modificările poziției financiare** pot fi definite și cu ajutorul fluxurilor nete de trezorerie (numerar).

Astfel, fluxurile de trezorerie (numerar) sunt calculate la nivelul fiecărei activități, *exploatare, finanțare și investiții* prin prisma diferenței dintre încasări și plăți.

Formula folosită în acest sens este:

#### **1.4. Principiile contabile general admise.**

Principiile contabile fundamentale, *general admise*, constau în postulate, reguli convenții care fixează „*regula jocului*” de întocmire și de interpretare a situațiilor financiare și care le permit să devină un limbaj internațional.

Printr-o altă definiție, principiile contabile general acceptate cuprind „*convențiile, reguli și procedeele necesare pentru definirea unei practici contabile acceptate la un moment dat*”<sup>4</sup>. Neasimilate unor legi imuabile ale naturii, aceste principii sunt elaborate pentru a servi nevoilor factorilor decizionali și pot fi modificate în momentul apariției unei metode mai bune sau odată cu schimbarea circumstanțelor.

Principiile contabile general admise sunt subordonate obiectivului fundamental al contabilității și anume situațiile financiare trebuie să dea o imagine fidelă a întreprinderii. Întrebarea care se pune se referă la conținutul *fidelității* situațiilor: trebuie să se țină seama de situația societăților concurente? de valoarea obținută prin vânzarea unui teren? de beneficiile previzionale?

Răspunsul cel mai simplu ar fi: situațiile financiare dau o imagine fidelă dacă respectă principiile contabile.

Pornind de la diversitatea de principii și reguli, în continuare se va adopta schema grupării acestora în: *principiile înregistrării și ținerii contabilității; principiile partidei duble, principiile cuantificări, principiile observării și alte principii*.

#### **Principiile înregistrării contabile**

Cuprind: *înregistrarea complexă și continuă; uniformitatea înregistrării contabile; fundamentarea documentară a înregistrării contabile și ținerea contabilității*.

---

<sup>4</sup> Ibidem 1.

### **Principiile înregistrării complete și continue.**

<i>Flux de trezorerie (numerar) provenit din operații de exploatare, finanțare sau investiții</i>	<i>Încasări din operații de exploatare, finanțare, sau investiții</i>	<i>Plăți privind operațiile de exploatare, finanțare, sau investiții</i>
---	---	--

Constă în reprezentarea în scris a tuturor operațiilor economice și financiare care modifică masa patrimoniului unei entități contabile. Continuitate în timp a înregistrării contabile se asigură prin aceea că, în toate cazurile, în cadrul registrelor de contabilitate evidența începe cu starea inițială și se termină cu starea finală, care la rândul său devine o componentă a lucrărilor contabile de deschidere pentru perioada următoare.

### **Principiul uniformității înregistrării contabile**

Impune respectarea unui formalism care să garanteze ireversibilitatea înregistrărilor contabile. Astfel, așa cum se degajă din *art. 2*, din *Legea Contabilității nr. 82/1991*, registrele de contabilitate se utilizează în strictă concordanță cu destinația acestora și se prezintă în mod ordonat și completate, astfel încât să permită, în orice moment identificarea și controlul operațiunilor efectuate. Este problema acurateței înregistrărilor în cadrul registrelor de contabilitate.

De asemenea, registrele de contabilitate se numerotează înainte sau pe măsura întocmirii lor, iar la închiderea înregistrărilor acestea se barează, nefiind admisă înregistrarea unor operații ulterioare. Pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operațiunilor economice și financiare se întocmește lunar bilanța de verificare.

Ireversibilitatea vizează și modul de reconstruire a documentelor contabile de corectare a erorilor contabile în mod curent în procesul de preluarea și stocare a datelor și ulterior după închiderea exercițiului financiar.

### **Principiul fundamentării documentare a înregistrării contabile**

Impune consemnarea operațiunilor economice și financiare în momentul efectuării lor într-un înscris denumit *document justificativ* care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitate de document justificativ.

Potrivit prevederilor *Legii contabilității nr. 82/1991* actualizată și completată, agenții economici sub forma: regiilor autonome, sau naționale, societăților comerciale, societăți agricole, organizațiilor cooperatiei meșteșugărești, organizațiilor cooperatiei de consum și credit și alte persoane juridice asimilate organizează și țin contabilitate, de regulă, în compartimente distincte, conduse de directorul financiar – contabil, contabilul șef sau altă persoană împuternicită să