BAZELE CONTABILITATII

CAPITOLUL 1. CONTABILITATEA ŞI SISTEMUL INFORMAȚIONAL ECONOMIC

- 1.1. Repere istorice privind apariția şi evoluția contabilității
- 1.2. Definirea contabilității
- 1.3. Organizarea sistemului informațional economic
- 1.4. Structura sistemului informațional economic
- 1.5. Contabilitatea – componentă principală a evidenței economice
- 1.6. Sarcinile, funcțiile şi felurile contabilității
- 1.7. Principiile generale de organizare a contabilității

Capitolul 2. Obiectul şi metoda contabilității

2.1. Obiectul contabilității

- 2.1.1. Concepții cu privire la obiectul contabilității
- 2.1.2. Patrimoniul - obiect al contabilității
- 2.1.3. Elementele componente ale activului patrimonial şi caracterizarea acestora
- 2.1.4. Structura şi caracteristicile elementelor de capitaluri proprii şi datorii
- 2.1.5. Structuri rectificative şi de regularizare
- 2.1.6 Veniturile, cheltuielile şi rezultatul

2.2. Metoda contabilității

- 2.2.1. Aspecte generale privind metoda contabilității
- 2.2.2. Procedeele metodei contabilității
- 2.2.3. Principiile metodei contabilității

1.1. Repere istorice privind apariția şi evoluția contabilității

- Pentru a motiva alegerea abordării acestui aspect vom face recurs la cuvintele profesorului german B. Pendorf „Cine vrea să devină maestru într-o artă trebuie să-i studieze mai întâi istoria. Fără fundament istoric toate cunoştințele sunt incomplete, iar judecarea fenomenelor prezente este nesigură şi lipsită de maturitate."
- Se apreciază că „apariția contabilității sub forma însemnărilor contabile, la început izolate şi mai târziu sistematizate, a avut loc odată cu începuturile schimburilor de bunuri între oameni".
- **Babilonienii,** prin documentele rămase din timpul dinastiei Ur au fost primii furnizori de informații cu privire la însemnările contabile. De la aceştia tehnica contabilă a fost transmisă egiptenilor, grecilor şi romanilor. Instrument al clasei dominante, contabilitatea popoarelor antice reflecta, cu ajutorul registrelor, diferite operațiuni, cum ar fi: vânzări şi cumpărări de mărfuri, sclavi, terenuri agricole, operațiuni de încasări şi plăți; acordare de împrumuturi etc. Conținutul registrelor contabile era determinat de necesitățile economice specifice acelor vremuri şi de gradul scăzut de dezvoltare a tehnicii contabile.
- **Anticii greci** utilizau două registre de contabilitate importante: efemeridele (actualul registru jurnal) şi Cartea mare. În efemeride operațiunile se înregistrau pe măsura efectuării lor după care se acestea erau trecute în Cartea mare, repartizate pe conturi. Operațiunile de virament bancar se înregistrau după principiul partidei duble, fapt ce nu exclude posibilitatea ca aceste operațiuni să constituie temelia pe care s-a construit ulterior sistemul de contabilitate în partidă dublă.
- În **perioada feudală**, intensificarea afacerilor comerciale, financiare şi bancare impune crearea şi practicarea de forme, procedee şi mijloace contabile noi. Forma memorială de contabilitate era destinată să suplinească memoria devenită insuficientă față de cerințele tot mai mari ale afacerilor economice şi financiare.
- Treptat memorialele evoluează către forma de **contabilitate în partidă simplă** care a fost introdusă în practica contabilă a întreprinderilor comerciale italiene precum şi în celelalte țări ale Europei Occidentale.
- La început, contabilitatea în partidă simplă, s-a limitat numai la înregistrarea raporturilor cu terțe persoane (fiind ignorate total modificările valorilor materiale ale întreprinderii). Fiecare operațiune era înregistrată în debitul contului deschis persoanei primitoare de bani sau de valori, cont care se credita cu ocazia restituirii sumelor sau valorilor. Afacerile înfloritoare impun cerințe tot mai mari contabilității, cerințe care au determinat efectuarea de înregistrări în conturi şi pentru valorile materiale şi băneşti. Înregistrările se efectuau succesiv în conturile care se **debitau** şi apoi în cele care se **creditau**, fără a se face corespondența între conturile **debitoare şi cele creditoare**. O astfel de contabilitate a fost numită **mixtă** deoarece avea la bază şi unele principii ale contabilității în **partidă dublă.**

1.2. DEFINIREA CONTABILITĂȚII

- Contabilitatea este o **tehnică** de înregistrare în registre a faptelor, proceselor şi operațiunilor economice. Considerarea contabilității o tehnică este insuficientă în condițiile progresului economico-social, fiind imperios necesară o **teorie** bazată pe un sistem de principii şi obiective care să determine tehnica contabilă.

- Contabilitatea este permanentă, fiind bazată pe legi şi principii ce o particularizează de alte discipline şi universală, principiile contabile fiind valabile pretutindeni.

1.3. ORGANIZAREA SISTEMULUI INFORMAȚIONAL ECONOMIC

- **Sistemul informațional** este un ansamblu de reguli, principii, norme cu ajutorul cărora se culeg, se prelucrează, se transmit şi se stochează informații.
- **Informația** este un mesaj, o ştire despre evenimente, fenomene, procese, operațiuni, mesaj ce aduce celui care îl recepționează o anume cantitate de noutate. Informațiile se obțin pe baza **datelor.** Datele sunt reprezentate prin diferite cuvinte, cifre, semne, imagini, culori, propoziții. Suportul material al datelor în constituie **purtătorii de date** care au calitatea de conserva, stoca şi restitui datele. Principalii purtători de date sunt documentele economice, diverse registre. Şi purtătorii tehnici de date: benzi, cartele perforate, dischete, compact discuri, etc.
- Atunci când mesajul comunicat se referă la activități economico-financiare, fenomene, procese şi operațiuni economico-financiare avem de a face cu o **informație economică**. Etapele parcurse din momentul culegerii datelor până în cel al valorificării informațiilor constituie **fluxul informațional,** iar traseul parcurs de informație din momentul generării sale până în cel al prelucrării, utilizării sau stocării reprezintă **circuitul informațional**

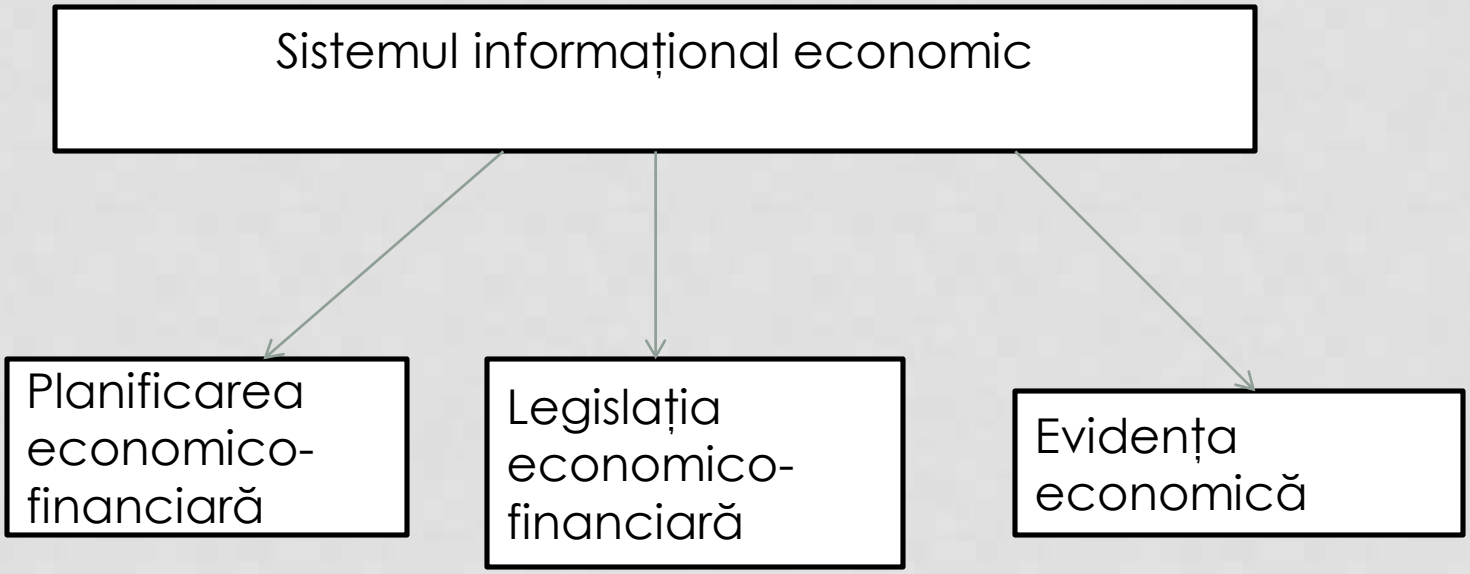
1.4. STRUCTURA SISTEMULUI INFORMAȚIONAL ECONOMIC

- Sistemul informațional economic are un caracter cuprinzător care rezultă din următoarea structură: planificarea economică, evidența economică şi legislația economico-financiară.

- Planificarea economică furnizează informații de planificare sau programare a căror pondere reprezintă aproximativ 28% din totalul informațiilor economice.

- Legislația economico-financiară furnizează informații a căror pondere în totalul informațiilor economice este de 2%. Rezultă astfel, că evidența economică furnizează 70% din totalul informațiilor economice. Cele trei componente constituie un tot unitar, planificarea activității întreprinderilor şi a evidenței economice realizându-se pe baza legislației economico-financiare, evidența economică se organizează în funcție de indicatorii previzionali urmăriți iar planurile agenților economici sunt elaborate prin valorificarea informațiilor furnizate de evidența economică.

SCHEMA NR.1.STRUCTURA SISTEMULUI INFORMAȚIONAL ECONOMIC



1.5. CONTABILITATEA – COMPONENTĂ PRINCIPALĂ A EVIDENȚEI ECONOMICE

Există trei principii de organizare a sistemului informațional în cadrul unei entități organizatorice:

1. **Principiul de informare în dreptunghi** care constă în transmiterea pe toate treptele organizatorice a aceluiaşi tip de informație. Aplicarea acestui principiu ar putea face dificilă adoptarea deciziilor datorită preluării de către conducere a unui volum mare de informații;
2. **Principiul de informare piramidal** care presupune diminuarea treptată a volumului informațiilor, pe măsură ce traseul informațional este mai aproape de conducere;
3. **Principiul de informare „prin excepție”** constă în informarea conducerii numai asupra evenimentelor care reprezintă abateri de la activitatea normală a unității.

1.6. SARCINILE, FUNCȚIILE ŞI FELURILE CONTABILITĂȚII

- furnizarea informațiilor
- asigurarea controlului întregii activități
- funcția de informare
- funcția de control
- funcția juridică
- funcția de analiză
- funcția previzională

ÎN TOATE DOMENIILE VIEȚII ECONOMICE PUTEM VORBI DE EXISTENȚA A DOUĂ FELURI DE CONTABILITATE:

Contabilitate primară sau curentă

- Care înregistrează zilnic operațiunile derulate în cadrul entității patrimoniale. Conform articolului 1 din Legea contabilității numărul 82/1991, republicată, sunt obligate să organizeze şi să conducă contabilitate proprie: societățile comerciale, societățile/companiile naționale regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, instituțiile publice, asociațiile şi celelalte persoane juridice cu şi fără scop lucrativ, precum şi persoanele fizice autorizate să desfăşoare activități independente.

Contabilitate periodică sau centralizatoare

- Care centralizează datele contabilității curente şi furnizează indicatori necesari pentru caracterizarea întregii activități derulate în cadrul unității şi care se circumscrie în timp numai la finele perioadelor gestionare.

1.7. PRINCIPIILE GENERALE DE ORGANIZARE A CONTABILITĂȚII

- Principiul prudenței
- Principiul necompensării
- Principiul independenței exercițiilor
- Principiul continuității activității
- Principiul permanenței metodelor
- Principiul intangibilității bilanțului de deschidere

ARMONIZAREA CONTABILITĂȚII ROMÂNEŞTI CU DIRECTIVA A IV-A A COMUNITĂȚII ECONOMICE EUROPENE ŞI CU STANDARDELE DE CONTABILITATE INTERNAȚIONALE SUPUNE ATENȚIEI TREI NOI PRINCIPII CONTABILE CARE TREBUIE AVUTE ÎN VEDERE LA ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR FINANCIARE

- ✓ **Prevalența economicului asupra juridicului**
- ✓ **Pragul de semnificație**
- ✓ **Evaluarea separată a elementelor de activ şi de pasiv**

CAPITOLUL 2. OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂȚII

2.1. Obiectul contabilității

2.1.1. Concepții cu privire la obiectul contabilității

- Diferitele concepții referitoare la obiectul contabilității sunt grupate astfel: *concepția administrativă, concepția juridică, concepția economică, concepția financiară*.

CONCEPȚIA ADMINISTRATIVĂ

- **Concepția administrativă** consideră obiect al contabilității reflectarea şi controlul valoric al faptelor administrative în vederea obținerii cu minimum de efort a efectului maxim. Această concepție aparține şcolii italiene de contabilitate.

CONCEPȚIA JURIDICĂ

- **Patrimoniul (P) = Drepturi (D) + Obligații (O)**

CONCEPȚIA ECONOMICĂ

Capital fix(C_f) + Capital circulant(C_c) = Capital propriu(C_p) + Capital străin(C_s)

CONCEPȚIA FINANCIARĂ

Utilizări = Surse sau **Utilizări stabile + Utilizări temporare = Surse permanente + Surse temporare**

2.1.2. PATRIMONIUL - OBIECT AL CONTABILITĂȚII

Abordarea contabilă a noțiunii de patrimoniu :

Patrimoniul = Patrimoniul economic + Patrimoniul juridic

Patrimoniul economic = Patrimoniul juridic

sau

Bunuri = Drepturi + Obligații

PATRIMONIUL SE PREZINTĂ ASTFEL:

Patrimoniul	
Bunuri economice Averea activă	Drepturi (capitalul propriu) / averea curată
	Obligații (capitalul străin) / averea pasivă

CADRUL GENERAL DE ÎNTOCMIRE ŞI PREZENTARE A SITUAȚIILOR FINANCIARE, ELABORAT DE COMITETUL PENTRU STANDARDE INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE (IASC), DEFINEŞTE, DESCRIE, EVALUEAZĂ ŞI RECUNOAŞTE ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE URMĂTOARELE ELEMENTE: ACTIVE, DATORII, CAPITALURI PROPRII, VENITURI, CHELTUIELI, REZULTATE

- **un activ** reprezintă o resursă controlată de către întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru întreprindere;

- **o datorie** reprezintă o obligație actuală a întreprinderii ce decurge din evenimente trecute şi pentru decontarea căreia se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care încorporează beneficii economice;

- **capitalul propriu** reprezintă interesul rezidual al acționarilor în activele unei întreprinderi după deducerea tuturor datoriilor sale.

Pornind de la aceste considerente şi de la concepțiile cu privire la obiectul de studiu al contabilității, prezentate anterior, obținem:

Activ = Pasiv

iar dacă avem în vedere componența pasivului (drepturi) şi datorii rezultă că:

Activ = Drepturi + Obligații

Activ = Capitaluri proprii + Datorii

Plecând de la această relație, se obține ecuația patrimoniului net sau a situației nete a patrimoniului:

Capitaluri proprii (Patrimoniul net)= Activ – Datorii

2.1.3. ELEMENTELE COMPONENTE ALE ACTIVULUI PATRIMONIAL ŞI CARACTERIZAREA ACESTORA

- Conținutul activului patrimonial al unei întreprinderi este stabilit, potrivit Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene şi cu Standardele Internaționale de Contabilitate, aprobate prin OMFP 94/2001, în baza a trei criterii: natură, destinație şi lichiditate.

NATURA ŞI CONȚINUTUL ECONOMIC

- Intangibile
- Tangibile
- Financiare

- **Destinația** se referă la modul în care activele participă la procesul de producție, în care se consumă şi îşi transmit valoarea asupra noilor produse obținute precum şi la felul în care se asigură reproducția lor. Privite din acest punct de vedere activele pot fi destinate utilizării, prelucrării, vânzării, deosebindu-se active care se consumă şi se valorifică treptat, pe parcursul mai multor cicluri de exploatare şi active care se consumă şi care trebuiesc înlocuite după fiecare ciclu de exploatare.

- **Lichiditatea** reprezintă capacitatea unui activ de fi transformat în bani într-o anumită perioadă de timp. Din acest punct de vedere activele pot fi active fixe (pe termen lung) şi active curente (circulante) şi se pot prezenta fie în ordinea directă a lichidității, fie în ordinea inversă a acesteia. Majoritatea țărilor europene prezintă şi analizează activele în ordinea inversă a lichidității.

STRUCTURA ACTIVULUI PATRIMONIAL

Active fixe	necorporale	- cheltuieli de constituire - cheltuieli de dezvoltare - fond comercial -concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare - alte active fixe necorporale
	corporale	- terenuri - mijloace fixe
	financiare	- titluri de participare - creanțe imobilizate - alte titluri imobilizate
Active circulante	materiale sau stocuri	- materii prime - materiale consumabile - materiale de natura obiectelor de inventar - producție neterminată - produse - animale şi păsări - mărfuri - ambalaje
	în decontare sau creanțe	- comerciale - fiscale - sociale - alte creanțe
	financiare sau plasamente şi disponibilități băneşti	- titluri de plasament - valori de încasat - disponibilități băneşti - acreditive şi avansuri de trezorerie - alte valori de trezorerie

2.1.4. STRUCTURA ŞI CARACTERISTICILE ELEMENTELOR DE CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII

- Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene şi cu Standardele Internaționale de Contabilitate, aprobate prin OMFP 94/2001, stabilesc trei criterii care redau conținutul pasivului patrimonial şi anume: natură, proveniență şi exigibilitate.

- **Exigibilitatea** reprezintă perioada de timp după care o datorie devine scadentă, adică termenul la care trebuie plătită. Întrucât elementele patrimoniale de pasiv reprezintă **surse** de finanțare a celor de activ, vom analiza componența pasivului pornind de la această categorie economică. Astfel, având în vedere criteriul exigibilității, deosebim **surse permanente** şi **surse curente**. Sursele permanente devin exigibile în momentul lichidării întreprinderii (capitalul propriu) sau într-o perioadă mare de timp (datorii pe termen lung), iar sursele curente într-o perioadă mai scurtă de timp. Spre deosebire de Anglia şi S.U.A. în țările Europei continentale, pasivele sunt prezentate în ordinea inversă a exigibilității lor (după cum se va vedea într-o schemă următoare).

- După **proveniență** pasivele, ca surse de finanțare pot fi surse proprii şi surse străine sau atrase.

STRUCTURA CAPITALURILOR PROPRII ŞI A DATORIILOR

Capitaluri proprii	- capital social - prime de capital - rezerve din reevaluare - rezerve - subvenții pentru investiții - rezultat (cu + sau -)
Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	- provizioane pentru litigii - provizioane pentru garanții acordate clienților - provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale - provizioane pentru restructurare
Datorii	- comerciale - fiscale - financiare - sociale - alte datorii

2.1.5. STRUCTURI RECTIFICATIVE ŞI DE REGULARIZARE

- **Amortizarea** este expresia contabilă a uzurii fizice şi morale determinată de utilizarea activelor fixe amortizabile

- **Provizioanele de depreciere** se constituie pentru activele fixe, neamortizabile precum şi pentru o bună parte din activele circulante, care din diverse motive suferă deprecieri posibil reversibile. Provizioanele de depreciere reprezintă diferența dintre valoarea de înregistrare în contabilitate a activelor menționate şi valoarea recuperabilă netă a acestuia, se constituie pe seama cheltuielilor atunci când se constată scăderea de valoare şi se reiau pe seama veniturilor atunci când dispar efectele fenomenelor generatoare.

2.1.6 VENITURILE, CHELTUIELILE ŞI REZULTATUL

- **Veniturile** sunt reprezentate de totalitatea operațiunilor care determină modificări ale patrimoniului unei întreprinderi în sensul creşterii activului (încasări, înregistrarea unor creanțe) sau diminuării pasivului (reluarea sau anularea provizioanelor anterior constituite).

- **Cheltuielile** exprimă totalitatea operațiunilor economice care au drept consecință diminuarea activului sau creşterea pasivului patrimonial al unei întreprinderi.

- **Rezultatul** măsoară eficiența activității desfăşurate şi se obține prin deducerea din venituri (V) a cheltuielilor (C) efectuate pentru obținerea acestor venituri, astfel:

  - **R = V - C**

2.2. METODA CONTABILITĂȚII

2.2.1. ASPECTE GENERALE PRIVIND METODA CONTABILITĂȚII

- **Metoda contabilității** poate fi considerată un ansamblu de procedee şi instrumente, aflate în strânsă intercondiționare, care facilitează fundamentarea contabilității ca disciplină ştiințifică, studierea poziției financiare prin intermediul raportului dintre elementele de activ şi de pasiv, performanțele, modificările capitalurilor proprii şi fluxurile de trezorerie ale întreprinderii, cercetarea stării şi mişcării elementelor patrimoniale de activ şi de pasiv şi cunoaşterea acestora sub diverse aspecte.

2.2.2. PROCEDEELE METODEI CONTABILITĂȚII

- Procedee generale
- Procedee comune
- Procedee specifice metodei contabilității

PROCEDEE GENERALE

- Observarea
- Raționamentul
- Clasificarea, gruparea şi sistematizarea
- Comparația
- Analiza
- Sinteza

PROCEDEE COMUNE

- Documentarea
- Inventarierea
- Evaluarea
- Calculația

PROCEDEE SPECIFICE METODEI CONTABILITĂȚII

- Bilanțul
- Balanța de verificare
- Dubla reprezentare
  - Valoarea mijloacelor economice = Valoarea surselor de proveniență
- Dubla înregistrare
- Contul

2.2.3. PRINCIPIILE METODEI CONTABILITĂȚII

- **1. Principiul organizării şi conducerii contabilității la un patrimoniu închis**, cunoscut şi sub denumirea de **principul gestionar** sau **principiul entității contabile**
- **2. Principiul dublei reprezentări şi a dublei înregistrări**
- **3. Principiul documentării**
- **4. Principiul periodizării**
- **5. Principiul înregistrării complete, cronologice, sistematice şi continue**
- **6. Principiul înregistrării sintetice şi analitice**

1. PRINCIPIUL ORGANIZĂRII ŞI CONDUCERII CONTABILITĂȚII LA UN PATRIMONIU ÎNCHIS, CUNOSCUT ŞI SUB DENUMIREA DE PRINCIPUL GESTIONAR SAU PRINCIPIUL ENTITĂȚII CONTABILE.

- Potrivit acestui principiu, fenomenele, procesele şi operațiunile patrimoniale studiate de către contabilitate sunt reflectate numai din punct de vedere al titularului patrimoniului unei întreprinderi, fără a interesa patrimoniul partenerilor întreprinderii. Întreprinderea este privită, din punctul de vedere al acestui principiu, ca o entitate gestionară închisă, care îşi exercită dreptul de proprietate, posesie şi folosință. Schimbările care au loc sunt urmărite numai sub aspectul efectelor lor asupra elementelor unui singur patrimoniu, respectiv în bunurile economice, pe de o parte, şi în drepturile şi obligațiile legate de acestea, pe de altă parte.

2. PRINCIPIUL DUBLEI REPREZENTĂRI ŞI A DUBLEI ÎNREGISTRĂRI

- Dubla reprezentare presupune abordarea sub dublu aspect a operațiunilor patrimoniale, atât în planul bunurilor economice, cât şi în planul relațiilor juridice. Astfel, orice operațiune patrimonială va afecta atât bunurile economice cât şi drepturile şi obligațiile cu valoare economică, provocând modificări în cel puțin două elemente patrimoniale ale întreprinderii, fără ca egalitatea bilanțieră dintre patrimoniul economic şi cel juridic să fie afectată.

- Matematic, avem de-a face cu o ecuație cu doi termeni diferențiați în raport cu obiectul dublei reprezentări. Dacă obiectul dublei reprezentări este patrimoniul în întregul său, termenii ecuației sunt activul şi pasivul, iar ecuația are forma:

Activ = Pasiv

- Dacă obiectul dublei reprezentări îl constituie mişcarea individuală a elementelor patrimoniale, termenii ecuației sunt debitul şi creditul, iar forma ecuației este:

Debit = Credit

- În sfârşit, dacă obiectul dublei reprezentări îl formează activitățile interne, termenii ecuației sunt veniturile şi cheltuielile, iar forma ecuației este:

Cheltuieli + Rezultate = Venituri

3. PRINCIPIUL DOCUMENTĂRII

- **Principiul documentării** potrivit căruia, în contabilitate, sunt valorificate numai informațiile care se bazează pe documente. Este interzisă prelucrarea unor informații ce nu provin din documente precum şi finalizarea unor prelucrări care să nu se concretizeze în documente. Pentru fiecare operațiune patrimonială se întocmeşte un document care atestă efectuarea operațiunii şi condițiile în care aceasta a avut loc şi care angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat, aprobat sau înregistrat în contabilitate.

4. PRINCIPIUL PERIODIZĂRII

- **Principiul periodizării** conform căruia prelucrarea informațiilor contabile se efectuează într-un anumit interval de timp numit exercițiu financiar sau perioadă contabilă. De regulă, exercițiul financiar coincide cu anul calendaristic 1 ianuarie - 31 decembrie, excepție făcând întreprinderile nou înființate (acestea efectuează prelucrarea informațiilor de la data înființării până la 31 decembrie), precum şi cele care îşi încetează activitatea (prelucrarea informațiilor ultimului ciclu se va realiza de la 1 ianuarie până la data încetării activității).

5. PRINCIPIUL ÎNREGISTRĂRII COMPLETE, CRONOLOGICE, SISTEMATICE ŞI CONTINUE

- **Principiul înregistrării complete, cronologice, sistematice şi continue** conform căruia în contabilitate operațiunile care afectează patrimoniul unei entități trebuiesc înregistrate în totalitatea lor **(complet**), în ordinea succesiunii lor în timp **(cronologic**), grupate pe elementele şi structurile patrimoniale **(sistematic**) şi zilnic, pe măsura desfăşurării operațiunilor **(continuu**).

6. PRINCIPIUL ÎNREGISTRĂRII SINTETICE ŞI ANALITICE

- **Principiul înregistrării sintetice şi analitice** presupune înregistrarea operațiilor patrimoniale la nivelul fiecărui element patrimonial afectat (sintetic) şi individualizarea pe părți componente ale acestuia (analitic).

- Evidențierea părților componente a elementelor patrimoniale răspunde necesităților gestionare ce se impun contabilității. Astfel, pentru a verifica modul în care este gestionat patrimoniul, sunt necesare informații atât despre bunurile de care dispune întreprinderea cât şi despre cei care au responsabilități vizavi de aceste bunuri. Urmărirea încasării creanțelor/plății datoriilor nu se poate face fără a avea o evidență clară a fiecărui debitor/creditor. Rezultă, în acest fel, o interconditionare reciprocă între contabilitatea analitică şi cea sintetică, care conduce la furnizarea unor informații unitare, complete şi complexe cu privire la activitatea derulată în cadrul unei entități patrimoniale.

DOCUMENTELE CONTABILE

- **3.1. Importanța, conținutul şi funcțiile documentelor contabile**

Fundamentarea şi justificarea datelor contabilității se face numai cu acte scrise, pe baza cărora se organizează procesele de culegere, prelucrare, stocare şi transmitere a datelor. Modalitatea de culegere şi consemnare a informațiilor primare referitoare la fenomenele, procesele, operațiunile patrimoniale se bazează pe **documentare** (consemnarea într-un înscris a operațiunilor patrimoniale),iar totalitatea documentelor utilizate de-a lungul întregului circuit contabil constituie **documentația** întreprinderii.

În contabilitate, dată fiind rigurozitatea pe care trebuie să o aibă informațiile pe care contabilitatea le culege, prelucrează, stochează şi transmite, credibilitatea informațiilor este condiționată de proveniența acestora din documente pe care să existe semnăturile de confirmare a realității acestora.

Documentele sunt acte scrise în care se consemnează letric, cifric, în etalon natural, valoric sau de muncă operațiunile economice în momentul şi la locul efectuării lor, pentru a dovedi înfăptuirea acestor operațiuni şi pentru a sta la baza efectuării înregistrărilor în contabilitate.

Informațiile conținute în formulare pot fi:

- **fixe** (comune), adică au un caracter repetitiv, general şi se tipăresc anticipat pe toate exemplarele formularelor,
- **variabile**, fiind specifice condițiilor în care se produc operațiunile patrimoniale fiecărei întreprinderi.

Documentele economice îndeplinesc mai multe **funcții**, astfel:

- - consemnarea operațiunilor economice efectuate în cadrul unei unități patrimoniale;
- - acte justificative care stau la baza înregistrării în contabilitatea operațiunilor economico-financiare;
- - verificare a activităților desfăşurate, contribuind la creşterea autonomiei economico-financiare, controlul respectării disciplinei financiare, mobilizarea rezervelor interne;
- - asigurarea integrității patrimoniului;
- - determinarea corectă a costului producției obținute;
- - juridică, întrucât servesc ca bază în cercetarea organelor judiciare.

Pentru îndeplinirea acestor funcții, documentele trebuie să fie întocmite operativ şi să parcurgă fără dificultăți traseul stabilit, de la locul întocmirii, până la cel al valorificării informațiilor pe care le conțin.

3.2. CLASIFICAREA DOCUMENTELOR

Literatura de specialitate prezintă mai multe criterii de clasificare, dintre care menționăm:

- În funcție de **modul de întocmire** şi de **rolul lor** în cadrul sistemului informațional, întâlnim documente *primare,* registre de contabilitate şi documente de *sinteză contabilă*
- După **forma de prezentare** documentele contabile pot fi *tipizate (standardizate*) *sau netipizate (nestandardizate).*
- în funcție de **sfera de aplicare** documentele se pot grupa în: *generale* sau *comune* (factură, chitanța, stat de plată) şi documente *specifice* (exemplu: contractul de antrepriză în construcții).
- după **numărul operațiunilor economice** cuprinse în documente, deosebim: documente *singulare* care conțin o singură operațiune (bonul de consum, chitanța) şi documente *centralizatoare* sau *cumulative* în care se cuprind mai multe operațiuni de acelaşi fel (centralizatorul cumpărărilor de mărfuri, centralizatorul vânzărilor etc).
- după **locul întocmirii/circuitul** lor documentele pot fi: *documente interne* şi *documente externe*
- în funcție de **caracterul şi funcția** pe care o îndeplinesc documentele pot fi: *documente de dispoziție,* (comanda, dispoziția de încasare/plată, ordinul de plată etc), *documente de execuție* sau *justificative*, (nota de recepție şi constatare de diferențe, bonul de consum etc) şi *documente combinate* sau *mixte* în care se regăsesc atât dispoziția cât şi dovada executării unei operațiuni.

După **faza procesului economic** din care se consemnează faptele, procesele sau operațiunile economice, întâlnim:

- **-** *documente de aprovizionare*
- **-** *documente de producție*,
- - *documente de desfacere*,
- **-** *documente de personal*,
- - *documente privind operațiunile monetare*
- - după **regimul de tipărire şi folosire** deosebim documente *cu regim special, întocmite în baza unor reglementări exprese* şi *fără regim special*. Aceste documente sunt înseriate, numerotate, parafate şi angajează răspunderea conducătorului întreprinderii (factură fiscală, efecte de comerț, chitanță fiscală etc). Documentele fără regim special sau cu regim uzual sunt folosite potrivit normelor generale de întocmire, circulație şi păstrare.

3.3. DOCUMENTELE JUSTIFICATIVE

Pentru a fi posibilă cunoaşterea dimensiunilor, caracteristicilor şi implicaţiilor fenomenelor şi proceselor economice, contabilitatea a făcut recurs la documente. Rolul în cadrul sistemului informaţional contabil şi modul de întocmire sunt criteriile care diferenţiază documentele în: **documente justificative, registre şi documente de sinteză contabilă.**

Documentele justificative sunt documentele primare care probează legal o operaţiune. Principalele elemente care trebuie să se regăsească în conţinutul acestora se referă la: denumire, număr, dată, denumirea şi sediul persoanei juridice care întocmeşte documentul, părţile participante, conţinutul şi temeiul legal al operaţiunii economice, datele cantitative şi valorice ale operaţiunii, persoanele responsabile etc.

Documentele justificative au o **funcţie informaţională şi o funcţie gestionară**. **Funcţia informaţională** presupune asigurarea datelor de intrare în circuitul de prelucrare contabilă. Ele sunt, în acelaşi timp, şi o bază pentru controlul operaţiunilor patrimoniale individuale. **Funcţia gestionară** presupune utilizarea documentelor justificative ca dovadă a înfăptuirii operaţiunilor patrimoniale. Pe baza lor se stabilesc şi se angajează răspunderi, drepturi şi obligaţii patrimoniale. Înregistrarea în contabilitate pe bază de documente reprezintă factorul care conferă acesteia calitatea de forţă probantă.

Înaintea înregistrării în contabilitate, documentele justificative trebuiesc supuse verificării, deoarece trebuie să îndeplinească un minimum de **condiţii** de formă şi conţinut, pentru a fi evitate eventuale nereguli şi pentru a oglindi realitatea operaţiunilor efectuate.

În documente nu se admit ştersături sau corecturi care nu permit citirea informaţiei iniţiale. Eventualele erori se corectează prin tăierea cu o singură linie şi înscrierea datelor corecte cu semnătura persoanei care a efectuat corectura.

Condiţiile de fond impuse documentelor pentru a căpăta caracterul de suport al informaţiei contabile se referă la:

- **legalitate,**
- **necesitate şi oportunitate,**
- **realitate,**
- **economicitate,**

3.4. DOCUMENTELE DE PRELUCRARE CONTABILĂ (REGISTRELE DE CONTABILITATE)

Numite şi documente contabile de prelucrare, registrele de contabilitate cuprind informaţii contabile preluate şi prelucrate din documentele primare şi servesc la efectuarea înregistrării operaţiilor economico-financiare în conturi, obţinându-se astfel informaţii cu privire la situaţia patrimonială a unităţii.

Pentru înregistrarea succesivă într-o anumită perioadă de timp a operaţiunilor economico-financiare documentul contabil obligatoriu prevăzut de lege este Registrul-jurnal. Iniţial acest registru era unic consemnând totalitatea operaţiunilor efectuate într-o perioadă gestionară. Ulterior, ca urmare a creşterii volumului operaţiunilor contabile, a fost necesară centralizarea operaţiunilor de acelaşi fel în registre jurnal auxiliare şi preluarea totalului acestor registre în registrul jurnal general.

Registrul jurnal general se prezintă sub următoarea formă:

Unitatea…….

Registrul jurnal general

Pag___ *Tabelul nr. 3*

Nr. crt.	**Data înregistrării**	**Document (fel, număr, dată)**	**Explicații**	**Simbol conturi**		**Sume**	
				Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare

Principalele jurnale auxiliare sunt: jurnalul de cumpărări, jurnalul de vânzări, jurnalul de încasări, jurnalul de plăți şi jurnalul pentru operațiuni diverse.

Unitatea……..

Jurnal de……

Pag___ *Tabelul nr. 3*

Nr. crt.	***Document***	***Explicații***	***Conturi corespondente creditoare (debitoare)***					***Încasări/Plăți***

Registrul inventar este documentul în care se înregistrează toate elementele patrimoniale supuse inventarierii (activele în totalitatea lor şi datoriile). Acesta cuprinde două părți: listele de inventariere şi recapitulația inventarului. Elementele inventariate sunt consemnate scriptic şi faptic în listele de inventariere la valoarea contabilă şi respectiv la valoarea de inventar. Tot în listele de inventar se înscriu şi diferențele cantitative şi valorice constatate cu ocazia inventarierii. Din listele de inventar elementele patrimoniale se preiau grupate şi centralizate conform pozițiilor din bilanț şi se înscriu în recapitulația inventarului.

Forma registrului inventar este următoarea:

Unitatea…….

Registrul inventar

Tabelul nr .5

Nr. crt.	***Recapitulația elementelor inventariate***	***Valoarea contabilă***	***Valoarea de inventar***	***Diferențe din evaluare (de înregistrat)***	
				Valoarea	***Cauze diferențe***

La finele lunii informațiile preluate din registrul jurnal sunt înregistrate direct sau prin gruparea pe conturi corespondente în registrul Cartea mare, realizându-se înregistrarea sistematică a operațiunilor patrimoniale prin grupările pe conturi, adică pe elemente patrimoniale. Registrul Cartea mare asigură stabilirea situației fiecărui cont respectiv a soldului inițial, a rulajului debitor şi a rulajului creditor, a totalului sumelor debitoare şi creditoare şi a soldului final. Pe baza registrului cartea mare se întocmeşte balanța de verificare.

Cele mai utilizate forme ale registrului cartea mare întâlnite în practică sunt fişele de cont pentru operații diverse şi fişele de cont pentru valori materiale, a căror machete le prezentăm în cele ce urmează:

Unitatea…….

Fişa de cont pentru operații diverse

D/C *Tabelul nr. 6*

Număr din jurnal	***Data înreg.***	***Documentul***		***Explicații***	***Simbol cont corespondent***	***Rulaje***		***Sold***
		fel	***număr***			D	C	

Forma grafică a fişei de cont pentru valori materiale este cea redată mai jos:

Fişa de cont pentru valori materiale

Tabelul nr. 7

Nr. crt	***Recapitulația elementelor inventariate***	***Valoarea contabilă***	***Valoarea de inventar***	***Diferențe din evaluare (de înregistrat)***	
				Valoarea	***Cauze diferențe***

3.5. DOCUMENTELE CONTABILE DE SINTEZĂ

Sintetizarea în informații generalizate a lucrărilor contabile curente, informații necesare pentru caracterizarea activității desfăşurate de agenții economici într-o perioadă de timp se realizeaza prin întocmirea unor documente de sinteză (numite şi conturi anuale sau complex bilanțier sau situații financiare) care trebuie să prezinte într-o manieră fidelă poziția financiară (prin active, datorii, capitaluri proprii), performanța financiară, fluxurile de trezorerie şi celelalte informații referitoare la activitatea desfăşurată.

Cea mai complexă structură a situațiilor financiare, specifică marilor întreprinderi, cuprinde: **bilanțul, contul de profit şi pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii, situația fluxurilor de trezorerie, politici contabile şi note explicative.**

Întreprinderile vor întocmi, potrivit legislației actuale, pe baza ultimei balanțe de verificare sintetice bilanțul contabil, care se prezintă astfel:

Active imobilizate
Imobilizări necorporale
Imobilizări corporale
Imobilizări financiare
Active circulante
Stocuri
Creanțe
Investiții financiare pe termen scurt
Casa şi conturi la bănci
Active de regularizare
Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de un an
Active circulante nete, respectiv ***datorii curente nete***
Total active –datorii curente
Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an
Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
Pasive de regularizare
Capital şi rezerve
Capital
Prime de capital
Rezerve din reevaluare
Rezerve
Rezultatul reportat
Rezultatul exercițiului

Bilanțul este documentul de sinteză care redă starea şi evoluția situației financiare. Sinteză a cheltuielilor şi veniturilor, **contul de profit şi pierdere** indică modul de formare al rezultatului exercițiului, spre deosebire de bilanț care constată acest rezultat În contul de profit şi pierdere veniturile sunt structurate după proveniență iar cheltuielile după natura lor economică, astfel:

Cifra de afaceri netă
Variația stocurilor
Producția imobilizată
Alte venituri din exploatare
Cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile
Cheltuieli cu personalul
Amortizări şi provizioane
Alte cheltuieli de exploatare
Rezultatul din exploatare
Venituri din interese de participare
Venituri din alte investiții financiare
Venituri din dobânzi
Ajustarea valorii investițiilor financiare
Cheltuieli cu dobânzile
Rezultatul din activitatea curentă
Venituri extraordinare
Cheltuieli extraordinare
Rezultatul extraordinar
Impozitul pe profit
Alte impozite care nu apar în elementele de mai sus
Rezultatul exercițiului financiar

Contul de rezultate, cum mai este numit contul de profit şi pierdere pune față în față fiecare categorie de venituri şi cheltuieli, stabilindu-se tot atâtea categorii de rezultate. Astfel, din compararea veniturilor cu cheltuielile de exploatare se obține rezultatul de exploatare, veniturile financiare comparate cu cheltuielile financiare relevă rezultatul financiar, iar veniturile extraordinare comparate cu cheltuielile extraordinare reprezintă rezultatul extraordinar.

Însumând rezultatul de exploatare, financiar şi extraordinar se obține rezultatul total al exercițiului financiar. Dacă din acesta deducem impozitul pe profit obținem rezultatul net al exercițiului.

Situația fluxurilor de trezorerie este o componentă a situațiilor financiare ajutorul căreia se prezintă informații referitoare la raportul dintre încasări şi plăți pe categorii de activități: de exploatare, de investiții şi de finanțare.

Situația modificării capitalului propriu prezintă modificările elementelor de capitaluri proprii, în sensul creşterii şi/sau descreşterii acestora, inclusiv prin operațiuni interne de transfer între elementele de capitaluri proprii.

Elemente de capitaluri proprii	Sold la 01.01	Creşteri		Reduceri		Sold la 31.12
		Total din care	Transfer	Total din care	Transfer	
Capital subscris Prime de capital Rezerve din reevaluare Rezerve legale Rezerve pentru acţiuni proprii Rezerve statutare Alte rezerve Rezerve din conversie Rezultat reportat Rezultatul exerciţiului						

Politicile contabile sunt elaborate pornind de la anumite proceduri care trebuiesc stabilite de către conducerea fiecărei întreprinderi, având în vedere specificul activității desfăşurate.

Notele explicative Informațiile care formează conținutul notelor explicative sunt cele care privesc: activele imobilizate, provizioane pentru riscuri şi cheltuieli, repartizarea profitului, analiza rezultatului de exploatare, situația creanțelor şi datoriilor, principii, politici şi metode contabile, acțiuni şi obligațiuni, informații privind salariații, administratorii şi directorii, calculul şi analiza unor indicatori economico-financiari, alte informații referitoare la întreprindere.

INVENTARIEREA ŞI EVALUAREA PATRIMONIULUI ÎN CONTABILITATE

4.1. NOȚIUNEA ŞI FUNCȚIILE INVENTARIERII

Pentru a cunoaşte situația reală a patrimoniului atât de către utilizatorii interni ai informațiilor contabile cât şi de către cei externi, legea contabilității a stabilit obligativitatea inventarierii periodice elementelor de activ şi pasiv cel puțin o dată pe an. Două aspecte subliniază importanța inventarierii în contabilitate:

- întocmirea corectă a documentelor contabile de sinteză şi calculul corect al indicatorilor economico-financiari furnizați de contabilitate reprezintă consecința stabilirii reale, prin inventariere, a elementelor patrimoniale;
- prin inventariere se efectuează controlul asupra integrității şi gestionării patrimoniului, descoperindu-se eventuale nereguli şi făcând posibilă stabilirea răspunderilor împotriva persoanelor vinovate pentru prejudiciile cauzate.

Inventarierea reprezintă mijlocul prin care se realizează verificarea faptică a existenței şi stării elementelor patrimoniale, se constată concordanța dintre realitate şi datele contabilității

Sunt supuse inventarierii **activele** în totalitatea lor şi **datoriile**. Capitalurile proprii se determină prin deducerea datoriilor inventariate din activele inventariate, nefiind supuse inventarierii.

Funcțiile inventarierii sunt:

- modalitate de **determinare a situației nete a patrimoniului**, potrivit formulei:

Situația netă, reală a patrimoniului = Active inventariate -Datorii inventariate

- modalitate de **stabilire a rezultatelor** obținute într-un exercițiu financiar, având în vedere momentul efectuării acesteia, de regulă finele exercițiului financiar :

$$R = S_{nf} - S_{ni}$$

- punct de **deschidere şi de închidere a conturilor**, prin inventariere fiind stabilit existentul elementelor patrimoniale de la începutul şi respectiv sfârşitul unui exercițiu financiar, existent reprezentat de soldul inițial, respectiv soldul final al conturilor.
- **instrument de control** asupra integrității patrimoniului, prin inventariere fiind constatate diferențe între datele din contabilitate şi realitatea faptică, diferențe numite, după caz, plusuri sau minusuri de inventar.
- modalitate de **identificare a elementelor patrimoniale ignorate,** necunoscute de către conducerea întreprinderilor, elemente care se valorifică fie prin distribuție, fie prin prelucrare, precum şi modalitate de **identificare a bunurilor inutilizabile** (comenzi sistate, creanțe neîncasate) permițând luarea de măsuri menite să contribuie la întărirea disciplinei decontărilor.
- **modalitate de calcul şi evidență a stocurilor**, **consumurilor şi vânzărilor** Întreprinderile mici şi mijlocii pot utiliza pentru evidența stocurilor metoda inventarului intermitent, consumurilor diferitelor categorii de stocuri, potrivit acestei metode fiind determinat astfel:

$$E = S_i + I - S_f,$$

E - ieşirile sau consumurile de stocuri
S_i - stoc inițial
I – intrări de stocuri
S_f - stoc final
Astfel, determinarea lunară a cheltuielilor cu stocurile materiale precum şi a veniturilor din producția stocată, în condițiile utilizării inventarului intermitent, se realizează prin inventariere.

4.2. CLASIFICAREA INVENTARIERILOR

Existența mai multor modalități de efectuare a inventarierii, necesită clasificarea acestora după mai multe criterii, astfel:

- după **sfera de cuprindere** deosebim inventariere generală şi inventariere civilă.
- după **intervalul de timp** la care se efectuează, inventarierile pot fi: anuale, periodice, ocazionale, inopinate.
- **Inventarierea anuală** nu este altceva decât o inventariere generală (cuprinde toate elementele patrimoniului) care se efectuează înainte de întocmirea documentelor de sinteză contabilă.
- **Inventarierea periodică** se efectuează pe parcursul anului, potrivit unei planificări întocmite de fiecare întreprindere. Frecvența modificării elementelor patrimoniale este cea care determină periodicitatea efectuării inventarierii. Astfel, numerarul din casierie este inventariat cel puțin lunar, mărfurile şi ambalajele de două, trei ori pe an iar construcțiile pot fi inventariate anual.

- **Inventarierea ocazională** este determinată de împrejurări speciale cum ar fi: predări-primiri de gestiuni, fuziunea/divizarea întreprinderii, solicitarea organelor de control, etc. În funcție de elementele supuse inventarierii, aceste inventarieri pot fi totale sau parțiale.
- **Inventarierea inopinată** deşi se aseamănă cu cea ocazională (se face la cererea organelor de control), se deosebeşte de aceasta prin faptul că se efectuează fără anunțarea prealabilă a gestionarului, însă in prezența sa.

după **condițiile de desfăşurare**, deosebim inventarieri ordinare şi extraordinare.

Inventarierea extraordinară se identifică cu inventarierea ocazională şi inopinată, iar **inventarierea ordinară** cu celelalte tipuri de inventarieri prezentate.

4.3. ETAPELE INVENTARIERII PATRIMONIULUI

Importanța inventarierii pentru stabilirea situației reale a patrimoniului, determină efectuarea acesteia în mai multe etape: pregătirea inventarierii, constatarea şi descrierea elementelor patrimoniale inventariate, evaluarea elementelor patrimoniale inventariate, stabilirea şi regularizarea rezultatelor inventarierii.

Pregătirea inventarierii

Măsurile de natură organizatorică presupun efectuarea următoarelor operațiuni:

- stabilirea comisiei de inventariere
- sigilarea căilor de acces în gestiuni,
- solicitarea unei declarații scrise din partea gestionarului.
- operațiile de primire-predare a bunurilor se sistează,
- verificarea şi pregătirea aparatelor de măsură, control şi cântărire cu care urmează a se constata existentul faptic pentru elementele patrimoniale inventariate;
- sortarea, gruparea şi pregătirea bunurilor ce se vor inventaria

Lucrările de natură contabilă care se cer a fi efectuate înainte de inventarierea propriu-zisă se referă la:
aducerea la zi a scriptelor contabile
verificarea exactității înregistrărilor
vizarea evidențelor operative

Constatarea elementelor patrimoniale inventariate, ca a doua etapă în desfăşurarea inventarierii, constă în stabilirea direct la fată locului a existenței, mărimii şi stării reale a elementelor patrimoniale. Pentru a realiza acest lucru se folosesc mai multe procedee: observarea directă (măsurare, cântărire, numărare, calcule tehnice, cubare) pentru bunurile corporale, observarea indirectă pe bază de documente (extrase de cont, confirmări) pentru disponibilitățile băneşti, bunurile expediate terților sau aflate la aceştia pentru prelucrare, respectiv pentru creanțe şi datorii. În cazul creanțelor şi datoriilor este necesară confirmarea de către terții față de care sunt acestea.

Elementele constatate cu ocazia inventarierii se înscriu în **liste de inventariere** care se întocmesc separat pe locuri de păstrare a bunurilor, pe categorii de bunuri şi persoane responsabile de integritatea lor. Formatul listei de inventar poate fi următorul:

Unitatea…….

Listă de inventar

Gestiunea_____ *Tabelul nr.8*

Nr. crt.	Denumirea valorii inventariate	COD	UM	Cantități			Preț unitar	Valori		
				Scriptic	Faptic	Dif		Scriptic	Faptic	Dif

Descrierea elementelor patrimoniale constatate la inventariere se face prin precizarea unor date menite să contribuie la identificarea bunurilor, cum ar fi: denumirea, felul, natura, codul, cantitatea, calitatea, dimensiunile şi alte proprietăți fizico-chimice necesare.

Evaluarea elementelor patrimoniale inventariate se face la valoarea actuală (sau valoarea justă) a acestora care se numeşte şi valoare de inventar. Valoarea actuală se determină în funcție de prețul pieței, utilitatea bunului pentru întreprindere, gradul de uzură, amplasarea acestuia şi prin comparare cu bunuri similare existente pe piață.

Stabilirea şi regularizarea rezultatelor inventarierii se face prin compararea mărimii scriptice a elementelor patrimoniale inventariate cu mărimea faptică constatată la inventar. Din aceste comparații rezultă plusuri sau minusuri de inventar. care se înscriu direct pe listele de inventariere. Regularizarea rezultatelor inventarierii se realizează diferit in funcție de natura elementelor patrimoniale la care s-au constatat diferențe şi de cauzele acestor diferențe. Plusurile de inventar se înregistrează ca şi intrări în patrimoniu, iar diferențele în minus ca şi ieşiri din patrimoniul întreprinderii, având în vedere natura elementelor la care s-au constatat diferențe şi cauzele acestora.

Rezultatele obținute în urma efectuării inventarierii se consemnează într-un **proces verbal de inventariere** în al conținut trebuie să se regăsească: perioada şi gestiunile inventariate, persoanele care au participat la inventariere, diferențele în plus sau minus constatate, creanțele şi datoriile incerte sau în litigiu. Pe baza acestui proces verbal se efectuează înregistrarea plusurilor sau a minusurilor în vederea asigurării concordanței între datele din contabilitate şi constatările faptice.

4.4. NECESITATEA ŞI PRINCIPIILE EVALUĂRII

Evaluarea reprezintă cuantificarea şi exprimarea în unități monetare (valorice) prin care metoda contabilității determină, cu ajutorul etalonului monetar, mărimea elementelor patrimoniale exprimate cantitativ.

Evaluarea prezintă trei componente:

- **obiectele evaluării** sunt reprezentate de structurile patrimoniale şi extrapatrimoniale de activ, de datorii, de venituri, de cheltuieli şi în anumite împrejurări şi de elementele de capitaluri proprii;
- **unitatea monetară** o reprezintă banii cu funcția lor de măsură a valorii. Pentru evaluare, unitatea monetară este moneda națională, sau altă monedă în care se ține contabilitatea.
- **valoarea** este rezultatul evaluării şi se exprimă prin prețul care se ataşează bunurilor, activelor sau întreprinderilor evaluate. Sunt asimilate prețului şi costul şi tariful. **Prețul** este un raport între valoarea economică a elementului supus evaluării şi bani. **Costul** este reprezentat de totalitatea cheltuielilor efectuate pentru obținerea de bunuri economice. Dacă aceste cheltuieli se efectuează pentru procurarea de bunuri cu titlu oneros vorbim de cost de achiziție, iar în cazul în care cheltuielile efectuate vizează obținerea de bunuri din producție proprie, de cost de producție. **Tariful** reprezintă echivalentul prețului pentru lucrări executate şi servicii prestate.

PRINCIPIILE EVALUĂRII

Întrucât prin evaluarea elementelor patrimoniale se urmăreşte furnizarea unei imagini reale asupra patrimoniului, poziției financiare şi performanțelor întreprinderii, în evaluarea elementelor patrimoniale se impune respectarea unor anumite principii, şi anume:

Principiul delimitării obiectului evaluării conform căruia obiectul evaluării (care reprezintă însăşi conținutul evaluării) trebuie separat în timp şi în spațiu de multitudinea fenomenelor şi proceselor economice care formează obiectul contabilității.

Principiul exprimării valorii reale a elementelor patrimoniale supuse evaluării. Pentru a asigura menținerea, transmiterea şi crearea valorii în toate stadiile circuitului economic este necesară ataşarea unei valori reale elementelor patrimoniale evaluate. Este motivul pentru care acest principiu mai este cunoscut sub denumirea de principiul **valorii reale**.

Principiul utilizării formei de evaluare a elementelor patrimoniale **în funcție de scopul urmărit** prin evaluare.

Principiul influenței timpului asupra valorii elementelor patrimoniale, conform căruia evaluarea se realizează la timpul prezent reprezentând puntea de legătură a trecutului cu viitorul. La intrarea în patrimoniu categoriile patrimoniale se bazează pe costul istoric iar la ieşire pe prețul de vânzare.

4.5. FELURILE, MOMENTELE ŞI FORMELE EVALUĂRII ELEMENTELOR PATRIMONIALE

în funcție de **obiectul** evaluării deosebim:
- evaluări de *întreprinder*i:
- evaluări de *active* (subunități care funcționează independent);
- evaluări de *active necorporale*
- evaluări de *bunuri* sau *grupe de bunuri*;

în funcție de **scopul** urmărit prin evaluare putem vorbi de:
- evaluări *contabile* care răspund unor necesități contabile;
- evaluări *administrative* stabilite de către administrație în scopuri fiscale sau de către executiv pentru a actualiza valoarea capitalului de stat;
- evaluări *economice* care urmăresc individualizarea bunurilor, activelor sau întreprinderii în funcție de evoluția piației;

după **modul de efectuare în timp** a evaluării (periodicitatea evaluării) întâlnim:
- evaluări *curente* (la intrarea şi ieşirea în/din patrimoniu);
- evaluări *periodice* (la inventariere, la închiderea exercițiului financiar);

după **împrejurările** care fac evaluarea elementelor patrimoniale absolut necesară:
- evaluări realizate la *schimbarea proprietarului* unei întreprinderi, a unei părți dintr-o întreprindere sau chiar a unui bun;
- evaluări făcute în intenția *de majorare a capitalului social* al întreprinderii;
- evaluări făcute în intenția de *cotare la bursă* a întreprinderii;
- evaluări făcute cu ocazia *fuziunii, divizării sau lichidării* întreprinderii;
- evaluări realizate în anumite *situații juridice* (succesiunile, partajele)

.

1,Evaluarea la data intrării în patrimoniu, este o evaluare curentă care presupune înregistrarea bunurilor sau valorilor care intră in patrimoniu la valoarea de intrare numită valoare *contabilă* sau valoare de *înregistrare*.

- bunurile care sunt procurate cu titlu oneros (pentru care întreprinderea trebuie să dea un echivalent valoric) sunt evaluate la intrarea în patrimoniu la **costul de achiziție**. Costul de achiziție este format din prețul de cumpărare, cheltuielile transport şi punere în funcțiune precum şi taxe nerecuperabile.
- bunurile obținute din producție proprie sunt evaluate la **costul de producție** Costul de producție este constituit din suma costurilor de achiziție a bunurilor materiale încorporate în bunul care se produce, cheltuielile de prelucrare directe şi o cotă de cheltuieli indirecte rațional repartizată.
- bunurile obținute cu titlu gratuit sau prin donație se evaluează la **valoarea de utilitate.** Valoarea de utilitate este prețul pe care o întreprindere ar fi dispusă să-l plătească pentru a obține un bun care prezintă caracteristici similare cu bunul evaluat.
- bunurile aduse ca aport în natură la capitalul social al întreprinderii, se evaluează la **valoarea de aport**.
- bunurile dobândite prin schimbul cu alte bunuri se evaluează la v**aloarea justă.**
- creanțele şi datoriile se evaluează la **valoarea nominală.**

Pentru activele circulante materiale se poate utiliza şi un **preț standard, prestabilit** pentru a fi evaluate la intrarea în patrimoniu. Prețul standard se determină ca medie a prețurilor practicate anterior

2**. Evaluarea la ieşirea din patrimoniu sau la darea in consum se realizează, de regulă, la valoarea de intrare, contabilă a acestora sau o valoare substituibilă acesteia**.

In cazul bunurilor fungibile nu există posibilitatea identificării valorii contabile de intrare, fiind necesară aplicarea uneia din următoarele metode:.

- metoda costului mediu ponderat, cost care se determină ca raport între valoarea bunurilor existente şi a celor intrate în patrimoniu şi cantităţile de bunuri existente şi intrate în patrimoniu, În funcţie de opţiunea unităţii patrimoniale, costul mediu ponderat poate fi calculat înainte de fiecare ieşire sau numai la sfârşitul unei perioade gestionare (lună, trimestru, an).
- metoda FIFO (primul intrat - primul ieşit) presupune evaluarea bunurilor ieşite din gestiune în ordinea de intrare a acestora.
- metoda LIFO (ultimul intrat - primul ieşit) potrivit căreia evaluarea ieşirilor bunurilor care ies din gestiune se face la preţul intrărilor, însă în ordinea inversă de intrare a acestora.
- metoda costului standard se utilizează în cazul în care la intrarea în patrimoniu bunurile au prestabilită valoarea de înregistrare, şi potrivit faptului că la ieşirea din patrimoniu bunurile sunt evaluate la valoarea de înregistrare, acelaşi cost standard (prestabilit) este folosit şi pentru evaluarea la ieşire a respectivelor bunuri

3.Evaluarea la inventariere (**periodică).** La inventariere elementele patrimoniale se evaluează la valoarea actuală sau de utilitate numită şi valoare de inventar. Valorile menționate se determină având în vedere prețul pieței, starea fizică şi utilitatea bunurilor în întreprindere.

Inventarierea are două obiective principale:

constatarea existenței şi stării reale a elementelor patrimoniale şi punerea de acord a situației scriptice cu realitatea faptică prin înregistrarea diferențelor cantitative şi valorice;

estimarea potențialului elementelor patrimoniale în funcție de prețurile zilei şi utilitatea lor la încheierea exercițiului.

4. La închiderea exercițiului prin întocmirea situațiilor financiare, valoarea de intrare (contabilă) a imobilizărilor se compară cu valoarea de inventar (actuală) stabilită în urma inventarierii. În urma acestei comparații pot să rezulte:

- plusuri de valoare între valoarea de inventar (V_i) şi valoarea contabilă (V_c), care sunt tratate diferit în contabilitate, în funcție de apartenența elementului patrimonial în cauză, respectându-se astfel principiul prudenței;

Activ	$(V_i) > (V_c)$	Pasiv
Nu se efectuează înregistrări contabile; se asigură menținerea înregistrării activelor la valoarea contabilă.		Se constituie provizioane pentru riscuri şi cheltuieli care se evidențiază distinct, datoriile rămânând la valoarea lor de intrare.

minusuri de valoare între valoarea de inventar (V_i) şi valoarea contabilă (V_c), care se înregistrează de asemenea diferit în funcție de natura elementului patrimonial.

Activ	$V_i) < (V_c$	Pasiv
În funcție de natura deprecierii se înregistrează fie o amortizare (depreciere ireversibilă) fie un provizion de depreciere (depreciere reversibilă).		Nu se efectuează înregistrări în contabilitate

4.6. COSTURILE, PREȚURILE ŞI TARIFELE FOLOSITE ÎN EVALUAREA PATRIMONIULUI

În ceea ce priveşte costurile, acestea pot fi: cost de producție, cost de achiziție, cost de desfacere (cost complet sau comercial).

Costul de producție (Cp):

Cp = C_{amp} + C_{am} + Ch_p, unde

Costul de achiziție (C_a)

C_a = P_c + Ch_{ta}+ T_n,

Costul complet

C_c = Cp + Ch_d

Prețul producătorului

P_L = C_c ++ T+ P_p,

Prețul comerciantului

P_{VA} = P_L + A,

P_{VAtva} = P_L + A + TVA,

Tarifele sunt elemente băneşti, reprezentate de contravaloarea serviciilor şi lucrărilor prestate de către întreprinderi specializate către alte întreprinderi şi către populație.

4.7. REEVALUAREA ÎN CONTABILITATE

Reevaluarea reprezintă operațiunea de modificare a valorii din contabilitate a elementelor patrimoniale, îndeosebi imobilizărilor corporale şi a celor financiare, cu valoarea justă (actuală) a acestora din momentul reevaluării. Până în anul 1999 reevaluarea se putea efectua numai în urma unor dispoziții legale exprese. După această dată, terenurile şi construcțiile pot fi reevaluate la finele fiecărui an, dacă rata inflației din anul respectiv depăşeşte 5%.

În urma operațiunii de reevaluare rezultă diferențe valorice care sunt tratate diferit, după cum în urma reevaluării rezultă un plus sau un minus de valoare.

Prin reevaluare rezultă, de regulă plusvaloare, care se reflectă în structura capitalurilor proprii ca rezerve din reevaluare sau ca un venit care compensează descreşterea de valoare recunoscută anterior. Dacă totuşi, în urma reevaluării rezultă minusvalori acestea sunt tratate fie ca o cheltuială (atunci când nu există rezerve din reevaluare anterior constituite), fie ca o diminuare a rezervei din reevaluare, care, la rândul său determină diminuarea capitalurilor proprii.