

**UNIVERSITATEA TEHNICĂ A MOLDOVEI**

**Catedra Inginerie și Management în Transport**

**Tudor Alcaz, Anatolie Rusu,  
Diana Osipov, Ala Oprea**

# **Evidența contabilă**

Ciclu de prelegeri



**Chișinău  
U.T.M  
2007**

**CZU657( 075.8)**

**E 94**

Ciclul de prelegeri „Evidența contabilă” este destinat studenților specialităților 521.8.3 „*Inginerie și management în transport*” și 841.1 „*Tehnologii de operare în transport (auto, aerian, feroviar, naval)*”

Autori: d.ș.e., conf. univ. **Tudor ALCAZ**  
lector superior **Anatolie RUSU**  
lector asistent **Diana OSIPOV**  
lector universitar **Ala OPREA**

Redactor responsabil: dr. hab. ș.e., prof. univ. **Ion Sârbu**

Recenzent: d.ș.e., conf. univ. **Demian UȘANLÎ**

**Descrierea CIP a camerei Naționale a Cărții**

**Evidența contabilă:** Ciclul de prelegeri / Tudor Alcaz, Anatolie Rusu, Diana Osipov, Ala Oprea; red. resp.: Ion Sârbu; Univ. Teh. a Moldovei, Catedra Inginerie și Management în Transport. - Ch.: UTM, 2007. -175 p.

Bibliogr. p. 174-175

ISBN 978-9975-44-032-4

150 ex.

**ISBN 978-9975-44-032-4**

**© U. T. M., 2007**

## CUPRINS

<b>Cuprins .....</b>	<b>3</b>
<b>Noțiuni privind contabilitatea, funcțiile și principiile de bază ale acesteia .....</b>	<b>6</b>
1. <i>Noțiuni privind contabilitatea și rolul ei în         sistemul informațional.....</i>	6
2. <i>Obiectivele și funcțiile contabilității.         Utilizatorii informațiilor contabile .....</i>	8
3. <i>Contabilitatea financiară și contabilitatea de         gestiune .....</i>	12
4. <i>Principiile de bază ale contabilității .....</i>	12
5. <i>Sistemul de reglementare normativă al         contabilității în Republica Moldova.....</i>	15
6. <i>Noțiuni privind politica de contabilitate .....</i>	16
<b>Obiectul și metoda contabilității .....</b>	<b>19</b>
1. <i>Obiectul de studiu al contabilității .....</i>	19
2. <i>Activele: caracteristica și clasificarea lor.....</i>	23
3. <i>Sursele de constituire a activelor și         clasificarea lor .....</i>	29
4. <i>Noțiuni generale privind consumurile,         cheltuielile și veniturile.....</i>	33
5. <i>Metoda contabilității .....</i>	40
<b>Bilanțul contabil.....</b>	<b>46</b>
1. <i>Noțiunea de bilanț contabil .....</i>	46
2. <i>Conținutul și structura bilanțului contabil.....</i>	47
3. <i>Influența operațiunilor economice asupra         bilanțul contabil .....</i>	47
4. <i>Felurile și funcțiile bilanțului contabil.....</i>	49
<b>Conturile și dubla înregistrare .....</b>	<b>51</b>

1. Definiția, forma și structura contului contabil....	51
2. Dubla înregistrare. Esența și importanța ei pentru control.....	53
3. Formulele contabile.....	54
4. Evidența analitică și sintetică .....	58
<b>Sistemul de conturi și dubla înregistrare .....</b>	<b>61</b>
1. Clasificarea conturilor contabile .....	61
2. Clasificarea conturilor contabile .....	61
3. Conturi de activ și de pasiv .....	65
4. Balanțe de verificare și însemnătatea de control al acestora .....	69
5. Interdependența conturilor contabile cu bilanțul .....	80
6. Planul de conturi contabile .....	84
<b>Metodica contabilității operațiunilor economice de bază .....</b>	<b>90</b>
1. Noțiunea de evidență a procurării mijloacelor ...	90
2. Schema generală a evidenței consumurilor de producție .....	92
3. Modul de contabilizare a cheltuielilor și veniturilor și de determinare a rezultatului financiar .....	93
<b>Evaluarea și rolul acesteia în contabilitate.....</b>	<b>95</b>
1. Etaloane contabile.....	95
2. Metode de evaluare utilizate în contabilitate .....	96
3. Calculația - metodă a evaluării.....	100
<b>Documentarea operațiunilor economice.....</b>	<b>105</b>
1. Noțiunea și funcțiile documentelor.....	105
2. Clasificarea documentelor .....	111
3. Modul de completare și prelucrare a documente elor .....	116

---

4. <i>Circulația documentelor</i> .....	119
<b>Inventarierea și rolul acesteia în contabilitate</b> .....	<b>122</b>
1. <i>Esența, însemnătatea și tipurile inventarierii</i> .....	122
2. <i>Modul de efectuare a inventarierii</i> .....	126
3. <i>Determinarea rezultatelor inventarierii și contabilitatea acestora</i> .....	129
<b>Registre și forme ale contabilității</b> .....	<b>132</b>
1. <i>Clasificarea registrelor contabile</i> .....	132
2. <i>Tehnica înregistrărilor contabile</i> .....	137
3. <i>Metode de corectare a greșelilor în contabilitate</i> .....	139
4. <i>Esența formelor contabilității</i> .....	143
<b>Organizarea contabilității</b> .....	<b>153</b>
1. <i>Baza normativă a contabilității</i> .....	153
2. <i>Contabilitatea financiară și managerială (de gestiune)</i> .....	158
3. <i>Organizarea contabilității la întreprindere. Politica de contabilitate</i> .....	163
4. <i>Componența și modul de pregătire și prezentare a rapoartelor financiare</i> .....	168
<b>Bibliografie</b> .....	<b>173</b>

## NOȚIUNI PRIVIND CONTABILITATEA, FUNCȚIILE ȘI PRINCIPIIILE DE BAZĂ ALE ACESTEIA

**1. Noțiuni privind contabilitatea și rolul ei în sistemul informațional**

**2. Obiectivele și funcțiile contabilității. Utilizatorii informațiilor contabile**

**3. Contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune**

**4. Principiile de bază ale contabilității**

**5. Sistemul de reglementare normativă al contabilității în Republica Moldova**

**6. Noțiuni privind politica de contabilitate**

*1. Noțiuni privind contabilitatea și rolul ei în sistemul informațional*

Prin **evidență**, în general, se înțelege înregistrarea (reflectarea), într-o ordine și pe baza unor principii stabilite, a fenomenelor și proceselor din natură și societate, care se desfășoară într-un anumit loc și timp, cu scopul de a servi necesităților impuse de activitatea practică.

**Evidența economică** constituie un sistem unitar de înregistrare, urmărire și control, documentat, cronologic și sistematic, în etalon cantitativ și valoric, pe baza unor principii bine stabilite, a fenomenelor și proceselor economice, în scopul cunoașterii activităților desfășurate. Fiind legată de activitatea economică, ea a existat în toate formațiunile social-economice, ca urmare a existenței permanente a producției materiale, a necesității reflectării fenomenelor și proceselor economice, a caracterizării modului de utilizare a resurselor și de determinare a rezultatelor obținute.

După natura, modul de obținere, prelucrare și prezentare a informațiilor pe care le furnizează, evidența economică îmbracă trei forme: **evidența operativă, contabilitatea (evidența contabilă) și statistica**. Aceste forme sunt legate între ele prin unitatea obiectivelor de îndeplinit, completându-se reciproc și alcătuind împreună sistemul unitar de evidență economică.

**Evidența operativă** înregistrează, urmărește și controlează acele laturi ale activității, a căror cunoaștere prezintă o importanță imediată. Se numește operativă, deoarece obținerea și folosirea informațiilor cu ajutorul ei se efectuează, de regulă, în momentul și la locul producerii fenomenelor și proceselor economice. Domeniile în care se folosește evidența operativă sunt: consumul de materiale, prezența la lucru a salariaților, folosirea timpului de lucru etc. Datele informaționale furnizate de evidența operativă sunt, de regulă, preluate și prelucrate de contabilitate și statistică.

**Statistica** înregistrează, prelucrează și furnizează informații privitoare la fenomenele social-economice de masă. Statistica are o sferă de cuprindere mult mai largă decât celelalte forme ale evidenței economice, ea studiază fenomenele naturale, demografice, culturale, sportive etc. Statistica folosește fie etaloane cantitative, fie etalonul bănesc separat, paralel sau simultan, după necesități. Statistica se realizează în principal pe două căi:

- 1) o cale proprie, concretizată în culegerea, înregistrarea, prelucrarea și analiza informațiilor social-economice prin mijloace specifice (anchete, recensământuri, monografii etc.), pe care le grupează și centralizează în scopul obținerii de indicatori care să caracterizeze în ansamblu fenomenele respective;
- 2) folosirea informațiilor furnizate de evidența operativă și de contabilitate, informații pe care le prelucrează prin metode statistice.

Ca formă principală a evidenței economice, **contabilitatea** înregistrează, urmărește și controlează numai acele laturi ale activității care pot fi exprimate valoric. Indiferent de forma sau obiectul de activitate al întreprinderii, contabilitatea este principalul sistem de informații al acesteia. Ea culege informațiile primare (întrările), le prelucrează și produce informații elaborate (ieșirile). Deci, contabilitatea reprezintă un sistem informațional care cuantifică, prelucrează și comunică (transmite) informații financiare despre o întreprindere identificabilă. Ea este un limbaj cu ajutorul căruia informația

este transmisă către utilizatorii ei. Informația contabilă este o informație economică specifică, rezultată din prelucrarea prin metode, procedee și instrumente proprii a datelor din contabilitate. Ea este reală, precisă, completă, operativă, reprezentând tabloul de bord, suportul deciziilor economice, financiare și gestionare ce se iau de managerii întreprinderilor.

## ***2. Obiectivele și funcțiile contabilității. Utilizatorii informațiilor contabile***

Contabilitatea este un mijloc de culegere, sintetizare și prezentare a informației privind activitatea întreprinderii și rezultatele sale financiare. Obiectivele contabilității sunt:

1. să furnizeze informații necesare elaborării planurilor și programelor de activitate economică;
2. să asigure urmărirea și controlul valoric al activităților desfășurate, prin înregistrarea cronologică și sistematică a operațiilor economice și financiare, prelucrarea informațiilor cu privire la situația patrimoniului, informații necesare atât pentru nevoile proprii ale întreprinderii, cât și în relațiile cu acționarii și asociații, clienții, furnizorii, băncile, cu organele fiscale și alte persoane fizice și juridice;
3. să asigure controlul integrității patrimoniului prin înregistrarea existențelor și mișcărilor elementelor patrimoniale, pe categorii, pe locuri de depozitare sau păstrare, persoanele în responsabilitatea cărora se află etc.;
4. să furnizeze informațiile necesare întocmirii rapoartelor financiare care reflectă imaginea fidelă a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor obținute, astfel încât aceste informații să poată fi utilizate de toți utilizatorii la luarea deciziilor economice.

Pentru realizarea obiectivelor sale, contabilitatea îndeplinește următoarele funcții:

1. **Funcția de înregistrare și prelucrare a datelor** constă în consemnarea, potrivit unor principii și reguli proprii, a proceselor și fenomenelor economice ce apar în



cadrul întreprinderilor și se pot exprima valoric.

2. **Funcția de informare** a contabilității rezidă în furnizarea informațiilor privind structura și dinamica patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor obținute în scopul fundamentării deciziilor. Contabilitatea are o funcție de informare internă (pentru conducerea unității) și o funcție de informare externă (a terților). Perfecționarea acestei funcții este condiționată de folosirea pe scară largă a mijloacelor de culegere și prelucrare a datelor în vederea obținerii unor informații operative, rapide și de calitate la toate nivelurile organizatorice.
3. **Funcția de control** este legată de funcția de informare și constă în verificarea cu ajutorul informațiilor contabile a modului de păstrare și utilizare a valorilor materiale și bănești, de gospodărire a resurselor, controlul respectării disciplinei financiare etc.
4. **Funcția juridică** Datele din contabilitate și documentele primare servesc ca mijloc de probă în justiție, pentru a dovedi realitatea unor operații economice, pentru stabilirea răspunderii patrimoniale pentru pagubele produse la soluționarea unor litigii.
5. **Funcția previzională** Informațiile furnizate de contabilitate sunt utilizate la stabilirea tendințelor viitoare ale fenomenelor și proceselor economice.

Principalul motiv pentru studierea contabilității constă în obținerea cunoștințelor și aptitudinilor necesare pentru a participa la luarea unor decizii economice importante. Informațiile furnizate de contabilitate stau la baza procesului decizional atât în interiorul, cât și în exteriorul întreprinderii. Contabilitatea și informațiile contabile au o utilizare foarte largă. Utilizatorii informațiilor contabile pot fi clasificați, în general, în trei grupuri:

- 1) cei care gestionează o întreprindere (utilizatori interni);
- 2) cei din afara întreprinderii, care au un interes financiar direct în aceasta;

3) organizații și instituții ce au un interes financiar indirect în întreprindere. Aceste grupuri sunt prezentate în figura 1.

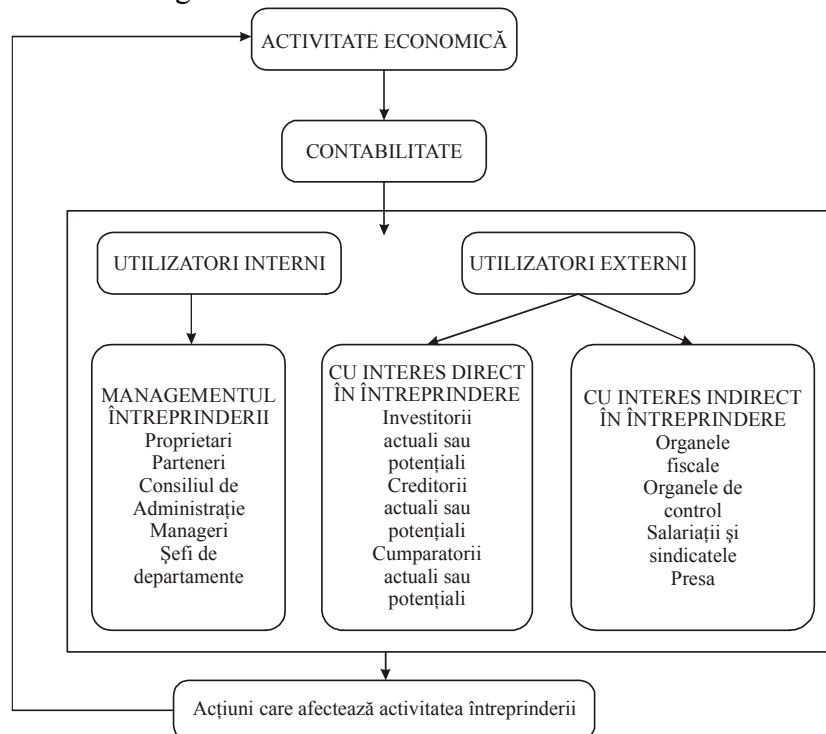


Figura 1. Utilizatorii informațiilor contabile

Spre deosebire de contabilitatea financiară care se organizează pe baza actelor normative și legislative în vigoare, contabilitatea de gestiune funcționează pe baza unor reguli stabilite de întreprindere, conform propriilor nevoi.

Faptul separării contabilității în financiară și de gestiune nu denotă că la întreprindere există două contabilități și diverse registre de evidență. La întreprindere funcționează un singur sistem contabil, însă el este construit în așa fel, încât, prin regruparea datelor inițiale, tuturor utilizatorilor să le fie pusă la dispoziție acea informație, care îi va ajuta să ia decizii corecte.

Contabilitatea de gestiune și cea financiară sunt legate reciproc ca părți componente ale unui sistem unic de evidență. Aceste feluri de contabilități au funcții și reguli diferite, ceea ce

se vede din tabelul 1.

**Tabelul 1. Criteriile de comparare a contabilității financiare și de gestiune**

Criteriul de comparare	Contabilitatea financiară	Contabilitatea de gestiune
Utilizatorii de informații	Utilizatorii externi și cei interni	Numai utilizatorii interni
Obligaivitatea organizării contabilității	Organizarea contabilității este obligatorie pentru toate tipurile de întreprinderi, indiferent de forma organizatorico-juridică, fiind impusă de legislație	Se organizează contabilitatea de gestiune reieșind din necesitățile întreprinderii
Obiectivul contabilității	Prezentarea informațiilor contabile utilizatorilor externi și interni prin prisma rapoartelor financiare	Furnizarea informațiilor managementului întreprinderii în scopul luării deciziilor bine fundamentate privind planificarea, bugetare și dirijarea activității
Gradul de reglementare	Respectarea obligatorie a prevederilor tuturor actelor legislative și normative ce reglementează modul de ținere a contabilității	Nu este reglementată
Sistemele de organizare a contabilității	Sistem de contabilitate în partidă dublă	Poate fi folosit orice sistem potrivit de contabilitate
Unitățile de măsură folosite	Unitatea valorică	Orice unitate de măsură potrivită: valorică, naturală, de muncă
Exactitatea informațiilor	Informații corecte, exacte, fiabile, obiective	Multe date aproximative
Frecvența întocmirii rapoartelor financiare și de gestiune	Trimestrial și anual	Neregulat, la solicitare
Obiectul de studiu al analizei și contabilității	Patrimoniul întreprinderii în ansamblu	Activitatea subdiviziunilor, secțiilor, unor produse
Publicitatea informațiilor	Informații publice	Informații confidențiale

### **3. Contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune**

În corespundere cu cerințele utilizatorilor de informații, contabilitatea se subîmparte în contabilitate financiară și de gestiune (managerială).

**Contabilitatea financiară** cuprinde în câmpul său de acțiune cunoașterea și prezentarea patrimoniului și a rezultatelor obținute, ca urmare a utilizării elementelor acestuia. Astfel, contabilitatea financiară are ca obiect de activitate evaluarea elementelor patrimoniale ale întreprinderii, înregistrarea tuturor operațiilor de modificare (majorare sau diminuare) a elementelor patrimoniale, stabilirea rezultatelor finale sub formă de profit sau pierdere, desfășurarea lucrărilor prealabile întocmirii rapoartelor financiare, efectuarea inventarierii, întocmirea bilanțelor de verificare etc., întocmirea și prezentarea rapoartelor financiare prevăzute de legislație, și anume: bilanțul contabil, raportul privind rezultatele financiare, raportul privind fluxul mijloacelor bănești și raportul privind fluxul capitalului propriu.

**Contabilitatea de gestiune** sau managerială înregistrează informațiile necesare aprecierii mersului activității interne, controlului riguros și sistematic asupra modului de utilizare a factorilor de producție în cadrul activității interne. De regulă, ea se ocupă de calcularea costurilor de producție pe produse, servicii, lucrări sau activități, determinarea anumitor rezultate analitice la nivelul subdiviziunilor de producție pe tipuri de produse, furnizarea informațiilor pentru stabilirea bugetelor, furnizarea informațiilor pentru determinarea performanțelor (rentabilitate, productivitate etc.) diferitelor subdiviziuni de producție (sectoare, secții, ateliere), efectuarea controlului de gestiune și luarea deciziilor gestionare.

### **4. Principiile de bază ale contabilității**

Pentru a se da o imagine fidelă patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor obținute, trebuie respectate cu bună-credință regulile privind evaluarea patrimoniului și celelalte norme și principii contabile, cum sunt:

**Principiul continuității activității**, potrivit căruia se presupune că întreprinderea își continuă în mod normal funcționarea într-un viitor previzibil, fără a intra în stare de lichidare sau de reducere sensibilă a activității. Continuitatea activității se exprimă clar în actul de constituire. Atunci când funcționarea este delimitată în timp, sunt menționate datele de începere și de încetare a activității. Dacă conducerea nu intenționează și nu este obligată să lichideze întreprinderea sau să reducă esențial volumul de producere, atunci se vor aplica metodele tradiționale de evaluare a activelor, pasivelor, precum și de calculare a rezultatelor financiare care sunt prevăzute în politica de contabilitate a întreprinderii, în cazul în care întreprinderea intenționează sau este obligată să se lichideze, atunci conducerea întreprinderii nu mai are dreptul să utilizeze metodele tradiționale de evaluare și calculare a rezultatelor financiare, în acest caz, se va recurge la utilizarea așa-ziselor valori de lichidare, care, de obicei, sunt mai mici decât valoarea de bilanț. De exemplu, în cazul funcționării normale a întreprinderii, mijloacele fixe sunt reflectate în bilanț la valoarea de intrare diminuată, cu suma uzurii acumulate, iar în cazul lichidării întreprinderii, acestea vor fi evaluate la valoarea de vânzare (lichidare).

**Principiul permanenței metodelor** presupune continuitatea aplicării regulilor și normelor privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate și prezentarea elementelor patrimoniale și a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informațiilor contabile. Acest principiu asigură aplicarea, pentru aceleași elemente, structuri, domenii de activitate etc., a aceluiași metode de la o perioadă de gestiune la alta. Modificarea metodelor de la un an la altul trebuie să fie determinată de o profundă motivație, cum ar fi: fuziunea întreprinderii, modificarea legislației contabile sau fiscale, schimbarea politicii economice sau comerciale etc.

**Principiul prudenței.** Potrivit acestuia, nu este admisă supraevaluarea elementelor de activ și a veniturilor, respectiv, subevaluarea elementelor de pasiv și a cheltuielilor, ținând cont de deprecierile, riscurile și pierderile posibile, generate de

desfășurarea activității anului curent sau anterior. Diminuările de valori trebuie înregistrate când apar ca probabilități pentru viitor, în schimb creșterile de valori nu se înregistrează până nu devin certe și definitive prin obiectul și suma lor.

**Principiul specializării exercițiilor** constă în înregistrarea veniturilor și cheltuielilor, pe măsura ce ele se câștigă sau se produc și se reflectă în rapoartele financiare pentru perioadele la care se referă, indiferent de timpul efectiv de încasare sau plată a mijloacelor bănești.

**Principiul necompensării** prevede că elementele de activ și de pasiv trebuie să fie evaluate și înregistrate în contabilitate separat, nefiind admisă compensarea între posturile de activ și cele de pasiv ale bilanțului, precum și între veniturile și cheltuielile din raportul privind rezultatele financiare. Necompensarea trebuie înțeleasă în sensul că pentru fiecare element patrimonial cu substanță materială, pentru orice resursă care reflectă drepturi și obligații etc. trebuie să fie deschis în contabilitate câte un cont.

**Principiul concordanței cheltuielilor cu veniturile** prevede reflectarea simultană în contabilitate și în rapoartele financiare a cheltuielilor și veniturilor ocazionate de unele și aceleași operațiuni economice. De exemplu, costul produselor vândute se constată și se reflectă în conturile contabile și în rapoartele financiare concomitent cu venitul din vânzarea produselor, adică într-o singură perioadă de gestiune.

**Prioritatea conținutului asupra formei.** Metodele alese în politica de contabilitate trebuie să fie orientate spre reflectarea operațiunilor economice în contabilitate, pornind nu numai de la forma juridică a acestora, dar și de la conținutul economic și situația economică în care ele au fost efectuate. Respectarea acestui principiu este deosebit de importantă în condițiile constituirii economiei de piață, când legislația rămâne în urma dezvoltării realității economice.

**Esențialitatea.** în rapoartele financiare trebuie să fie dezvăluită toată informația esențială pentru evaluări și luarea deciziilor de către utilizatori. Informația se consideră esențială atunci când lipsa sau insuficiența acesteia poate să influențeze

deciziile utilizatorilor, adoptate de ei în baza rapoartelor financiare, în același timp, dacă informația sau gradul de exactitate a acesteia nu are o importanță mare pentru utilizatorii de rapoarte financiare, ea se consideră neesențială.

### ***5. Sistemul de reglementare normativă al contabilității în Republica Moldova***

Organizarea și funcționarea contabilității în întreprindere se realizează în conformitate cu actele legislative și normative prin care se asigură o reglementare unitară a acesteia la scara întregii economii.

**Sistemul de reglementare normativă al contabilității** reprezintă totalitatea actelor legislative și normative, care reglementează ținerea contabilității și întocmirea rapoartelor financiare. Prin aceasta se asigură urmărirea și raportarea unitară a indicatorilor economico-financiari. Contabilitatea cuprinde o terminologie unică și este bazată pe anumite reguli comune pentru toate întreprinderile care desfășoară activi rate de întreprinzător și sunt înregistrate în Republica Moldova, indiferent de tipul de proprietate, apartenența ramurală și forma organizatorico-juridică a acestora (cu excepția organizațiilor bugetare). Obiectivele reglementării contabilității privesc uniformizarea nomenclurii conturilor prin planul de conturi și tipizarea principalelor documente și registre contabile de uz general.

Ca acte legislative și normative privind reglementarea contabilității în Republica Moldova se aplică:

- Legea contabilității;
  - Standardele naționale de contabilitate;
  - Comentarii la standardele naționale de contabilitate;
  - Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor;
  - Instrucțiuni, scrisori și alte acte instructive emise de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova;
  - Codul fiscal;
  - Legea bugetului etc.
- Legea contabilității** este un act normativ care stabilește

principiile metodologice unice ale contabilității și rapoartelor financiare, regulile generale privind documentarea operațiilor economice, întocmirea registrelor contabile, inventarierea patrimoniului, corectarea erorilor contabile, întocmirea și prezentarea rapoartelor financiare.

**Standardele naționale de contabilitate** reprezintă norme generale și reguli de ținere a contabilității, evaluare și constatare a activelor, capitalului propriu, datoriilor, veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor financiare, întocmirea a rapoartelor financiare, anexelor la acestea și a notei explicative.

**Comentarii la standardele naționale de contabilitate** constituie explicații oficiale (în baza exemplelor concrete) privind aplicarea prevederilor standardelor naționale de contabilitate.

**Planul de conturi contabile** al activității economico-financiare a întreprinderilor este un model normativ privind clasificarea și codificarea conturilor. El reprezintă un tablou al sistemului de conturi, în cadrul căruia fiecare cont desemnat printr-o denumire și simbol cifric este încadrat într-o anumită clasă în raport cu o anumită caracteristică de sumare.

**Instrucțiuni, scrisori și alte acte instructive** emise de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova reprezintă explicații privind modul de ținere a contabilității în diferite domenii de activitate a întreprinderilor.

**Codul fiscal** stabilește principiile generale ale impozitării în Republica Moldova și relațiile ce țin de executarea obligațiilor fiscale în ce privește impozitele și taxele generale de stat și principiile generale de determinare și percepere a impozitelor și taxelor locale.

## ***6. Noțiuni privind politica de contabilitate***

**Politica de contabilitate** reprezintă o totalitate de principii, convenții, reguli, metode și procedee adoptate de conducerea întreprinderii pentru ținerea contabilității și întocmirea rapoartelor financiare.



Politica de contabilitate trebuie să fie elaborată de fiecare întreprindere care desfășoară activitatea de întreprinzător și este înregistrată în Republica Moldova, indiferent de tipul de proprietate, apartenența ramurală și forma organizatorico-juridică a acesteia (cu excepția organizațiilor bugetare).

Politica de contabilitate a întreprinderii se elaborează pentru fiecare an de gestiune și se perfectează printr-un document organizatoric de dispoziție (ordin, dispoziție etc.). Responsabilitatea pentru formarea și folosirea politicii de contabilitate o poartă conducătorul întreprinderii.

Elaborarea proiectului politicii de contabilitate poate fi efectuată de către contabilitate, de o comisie specială, compusă din reprezentanții serviciilor contabile, financiare, juridice și alte servicii ale întreprinderii sau de firma de consulting (audit). Politica de contabilitate aleasă poate fi examinată și adoptată prin decizia de protocol a fondatorilor (proprietarilor) sau de Consiliul de directori, iar după aceasta trebuie să fie aprobată de conducătorul întreprinderii.

Politica de contabilitate se elaborează în baza ansamblului de convenții fundamentale și principii ale contabilității, care sunt stipulate în S.N.C. I „**Politica de contabilitate**” (continuitatea activității, specializarea exercițiului, permanența metodelor, prudența, prioritatea conținutului asupra formei, importanța relativă).

Politica de contabilitate se formează în baza actelor legislative și normative incluse în sistemul de reglementare normativă a contabilității în Republica Moldova (legile și actele legislative adoptate de Parlamentul Republicii Moldova, decretele Președintelui, hotărârile Guvernului, S.N.C., comentariile la S.N.C., Planul de conturi contabile și alte acte normative aprobate de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova).

Procedura formării politicii de contabilitate privind o problemă (sector) concretă a contabilității constă în alegerea unei variante din câteva, admise de actele legislative și normative, în justificarea metodei alese, pornind de la particularitățile activității întreprinderii și acceptarea acesteia în

calitate de bază pentru ținerea contabilității și întocmirea rapoartelor financiare. Componenta și conținutul informației referitoare la politica de contabilitate a întreprinderii privind unele probleme concrete, care urmează să fie dezvăluită în rapoartele financiare, sunt stabilite de S.N.C. respective, l

De exemplu, S.N.C. 16 „**Contabilitatea activelor materiale pe termen lung**” recomandă câteva metode de calculare a uzurii mijloacelor fixe:

- metoda casării liniare;
- metoda proporțional volumului produselor (serviciilor);
- metoda soldului degresiv;
- metoda degresivă cu rată descrescătoare.

La elaborarea politicii de contabilitate, întreprinderea alege acea metodă de calculare a uzurii, care corespunde modelului prevăzut de exploatare a unui obiect concret de mijloace fixe. Astfel, întrucât automobilul pierde un mare procent din valoare în primii ani de exploatare, uzura lui trebuie să se calculeze prin metoda soldului degresiv, dar nu prin metoda casării liniare, conform căreia se calculează uzura clădirilor și altor obiecte care își pierd valoarea uniform, în decursul întregii durate de exploatare.

Toate modificările introduse în politica de contabilitate trebuie să fie argumentate și perfectate prin documente de dispoziție (ordine, dispoziții), indicându-se data intrării în vigoare a acestora.

Politica de contabilitate adoptată de întreprindere trebuie să fie dată publicității, adică să fie adusă la cunoștința tuturor categoriilor de utilizatori ai rapoartelor financiare. Forma de prezentare a politicii de contabilitate este determinată de însăși întreprinderea.

## OBIECTUL ȘI METODA CONTABILITĂȚII

1. **Obiectul de studiu al contabilității**
2. **Activele: caracteristica și clasificarea lor**
3. **Sursele de constituire a activelor și clasificarea lor**
4. **Noțiuni generale privind consumurile, cheltuielile și veniturile**
5. **Metoda contabilității**

### *1. Obiectul de studiu al contabilității*

La baza obiectului de studiu al contabilității este pus patrimoniul întreprinderii, deoarece contabilitatea a apărut din necesitatea cunoașterii și gestiunii eficiente a patrimoniului. Termenul de patrimoniu a provenit de la cuvântul de origine latină „patrimonium”, care desemna averea sau moștenirea lăsată de înaintași.

Prin **patrimoniu** se înțelege totalitatea bunurilor ce aparțin unei persoane fizice sau juridice, dobândite în cadrul relațiilor de drepturi și obligații. De aici rezultă că patrimoniul este format din două părți interdependente: persoana fizică sau juridică, ca subiect de patrimoniu, și relațiile de drepturi și obligații, în cadrul cărora au fost procurate aceste bunuri.

Bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații formează averea, adică acea parte a patrimoniului cu conținut concret, material, determinate fizic și economic. Determinarea fizică a bunurilor economice remarcă faptul că ele au o formă concretă (mărfuri, produse, materiale, numerar etc.). Determinarea economică a bunurilor se concretizează prin utilitatea (capacitatea bunului de a satisface anumite cerințe ale oamenilor) și valoarea lor (exprimarea în bani, ceea ce creează posibilitatea de a fi schimbate în cadrul circuitului marfă - bani).

Cea de a doua componentă a patrimoniului, și anume drepturile și obligațiile (care se mai pot numi și surse de finanțare ale bunurilor economice), exprimă raporturile de proprietate în cadrul cărora se procură și gestionează bunurile.

Relațiile de drept au în vedere situația în care subiectul de patrimoniu (întreprinderea) își procură o parte din avere din

resurse proprii, bunurile respective îi aparțin de drept, iar partea respectivă din patrimoniu poartă denumirea de patrimoniu propriu.

Relațiile de obligații au în vedere situația în care subiectul de patrimoniu (întreprinderea) își procură o parte din avere din resurse aparținând altor persoane fizice și juridice, bunurile respective nu îi aparțin de drept, echivalentul valoric al acestora trebuie restituit proprietarului, fapt pentru care partea corespunzătoare din patrimoniu poartă denumirea de patrimoniu străin.

Patrimoniu	
Averea (Bunurile economice ca obiect de drepturi și obligații)	Patrimoniu propriu (relațiile de drepturi) Patrimoniu străin (relațiile de obligații)

Deci, între bunurile economice ca substanță materială a averii și drepturile, obligațiile exprimabile în bani se interpune, în mod obligatoriu, persoana fizică sau juridică, în calitate sa de subiect de patrimoniu, care administrează bunurile, asumându-și drepturi și obligații corespunzătoare. Astfel, se realizează o dublă reprezentare a patrimoniului, ce se prezintă prin următoarea figură:

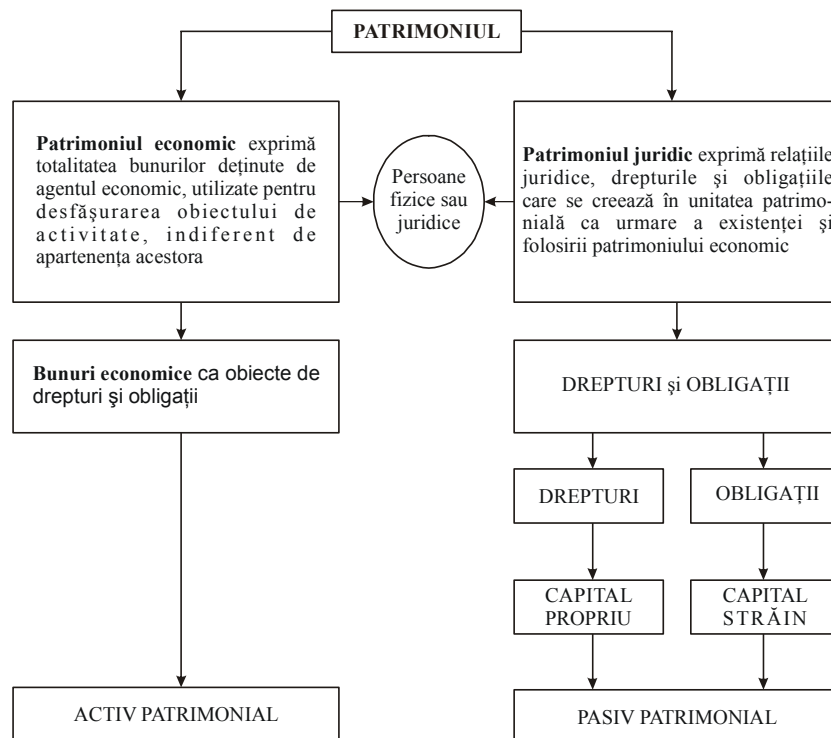


Figura 1. Dubla reprezentare a patrimoniului în contabilitate

Principalele trăsături ale obiectului contabilității se consideră următoarele:

1) contabilitatea studiază patrimoniul în expresie valorică. Ea studiază în condiții concrete de loc și timp circuitul elementelor patrimoniale, măsoară și calculează în expresie valorică mărimea lor și dezvăluie prin analiză și control în ce măsură se asigură integritatea materială și gestionarea eficientă a acestor valori. Starea patrimoniului este reflectată de contabilitate prin stocurile și soldurile valorilor componente, prin intermediul unor procedee specifice de lucru. Mișcarea patrimoniului este reflectată în operațiile de intrări și ieșiri, atât în cât și din patrimoniu, precum și a proceselor economice interne prin care se transformă intrările în ieșiri, modificând în același timp și starea lor inițială;

2) contabilitatea studiază modul de gestionare a patrimoniului, adică prin contabilitate se oferă conducerii întreprinderii informații operative și de sinteză în legătură cu starea patrimoniului și gestionarea acestuia;

3) contabilitatea studiază echilibrul global al patrimoniului. După cum s-a menționat, patrimoniul reprezintă un complex de drepturi și obligații cu respectivele lor obiecte de drepturi și obligații, exprimate în bani. În cadrul acestui tot întreg se creează un echilibru între bunurile economice, pe de o parte, și drepturile, obligațiile cu valoare economică, pe de altă parte, care poate fi scrisă sub echilibru al patrimoniului.

**Bunuri economice = Drepturi + Obligații**

Din această relație se poate determina patrimoniul propriu și cel străin:

Patrimoniul propriu (net) = Bunuri economice – Obligații

Patrimoniul străin = Bunuri economice – Drepturi

Echilibrul global al patrimoniului este expresia dublei determinări a patrimoniului;

4) contabilitatea studiază echilibrul intern al patrimoniului. Contabilitatea are menirea să înregistreze starea patrimoniului în clipa în care se naște, și apoi să înregistreze evenimentele economice care au loc și care produc schimbări în conținutul patrimoniului, adică, echilibrul specific proceselor sau activității economice interne, care produc transformări calitative și cantitative în volumul și structura patrimoniului. Efortul efectuat este măsurat de contabilitate prin noțiunea de cheltuieli, iar efectul obținut, prin noțiunea de venituri. La nivelul obiectului contabilității, acest echilibru este oglindit ca o relație între venituri și cheltuieli și, implicit, un rezultat obținut prin compararea veniturilor cu cheltuielile. Rezultatul obținut poate fi profit (beneficiu) sau pierdere.

Rezultat financiar (R) = Profit (B) sau Pierdere (P);

Profit (B) = Venituri (V) > Cheltuieli (Ch);

Pierdere (P) = Cheltuieli (Ch) > Venituri (V);

**Venituri (V) = Cheltuieli (Ch) ± Rezultat financiar(R) - ecuația de echilibru intern al patrimoniului.**

Reluând ecuația de echilibru al patrimoniului din momentul T0, o corectăm cu ecuația echilibrului intern, și ajungem la ecuația de echilibru în momentul T1:

$$BE = D + O \pm R \begin{cases} BE = D + O + B \\ BE = D + O - P \end{cases}$$

Sintetizând, se poate spune că, la nivelul contabilității, pentru urmărirea patrimoniului, se apelează la structurile de activ, pasiv, consumuri, cheltuieli, venituri, rezultate.

## ***2. Activele: caracteristica și clasificarea lor***

Bunurile economice și sursele lor de constituire (relațiile de drepturi și obligații), rezultând din caracteristicile ce stau la baza acestora, au fost denumite, respectiv, prin noțiunile de active și pasive.

Denumirea de active provine de la caracteristica bunurilor economice de a se afla în continuă mișcare și transformare în cadrul circuitului economic. Structura activelor se modifică în permanență datorită operațiilor ocazionate de procesul de aprovizionare cu noi bunuri economice, de participarea lor la procesul de producție, unde își schimbă forma, conținutul și proprietățile fizice sau chimice, precum și de operațiile procesului de desfacere a produselor și mărfurilor.

Sursele de constituire a bunurilor economice, spre deosebire de bunurile economice, apar ca ceva static, ele nu-și schimbă volumul și structura în mod independent, ci modificările sunt condiționate de mișcările și transformările bunurilor economice din activ, de aceea sunt denumite pasive.

Deci, activele cuprind bunurile economice ca avere concretă și drepturile de creanțe, iar pasivele cuprind sursele de formare a acestor bunuri, ca surse proprii și surse străine.

Pentru fundamentarea teoretică a noțiunilor de active și pasive s-au format de-a lungul timpului mai multe teorii, predominante fiind: juridică, financiară și economică.

După teoria juridică, activele reprezintă bunurile economice ca obiecte de drepturi și obligații, iar pasivele

reprezintă drepturile și obligațiile titularului de patrimoniu.

După teoria financiară, activele reprezintă valorile economice, bunurile în care s-au investit fondurile întreprinderii, iar pasivele reflectă finanțarea acestor fonduri (proprie sau străină).

După teoria economică, activele și pasivele sunt interpretate prin prisma categoriei economice de capital. Astfel, activele reprezintă modul de întrebuințare a capitalului, iar pasivele reflectă modul de proveniență a capitalului în cadrul raporturilor de proprietate.

Datorită intereselor multiple la care trebuie să răspundă contabilitatea: juridic, informațional, gestionar și fiscal, atât în teorie, cât și în practică, cele trei interpretări acordate structurilor de activ și pasiv nu sunt suficiente, decât considerate împreună.

Conținutul activului întreprinderii este stabilit în baza a două criterii: modul de valorificare și gradul de lichiditate a bunurilor economice.

Modul de valorificare a bunurilor economice se referă la felul în care ele participă la procesul de producție, în care se consumă și își transmit valoarea asupra produselor obținute, inclusiv la felul cum se asigură reproducția lor. Astfel, bunurile economice, utilizate într-o întreprindere, pot fi de două categorii: unele care au o durată mare de funcționare și care se consumă și se valorifică în mod treptat, pe parcursul mai multor cicluri de exploatare, și altele care se consumă dintr-o dată, trebuind a fi reînnoite cu exemplare noi în fiecare ciclu de exploatare.

Prin lichiditate se are în vedere capacitatea fiecărui mijloc economic de a parcurge calea normală a ciclului de exploatare până la transformarea lui în bani. Gradul de lichiditate este termenul în care un bun economic sau un drept poate fi transformat în bani lichizi, în cursul circuitului lui.

Din punctul de vedere al criteriilor menționate, se delimitează următoarele structuri de active (figura 2):

- 1) active pe termen lung;
- 2) active curente.



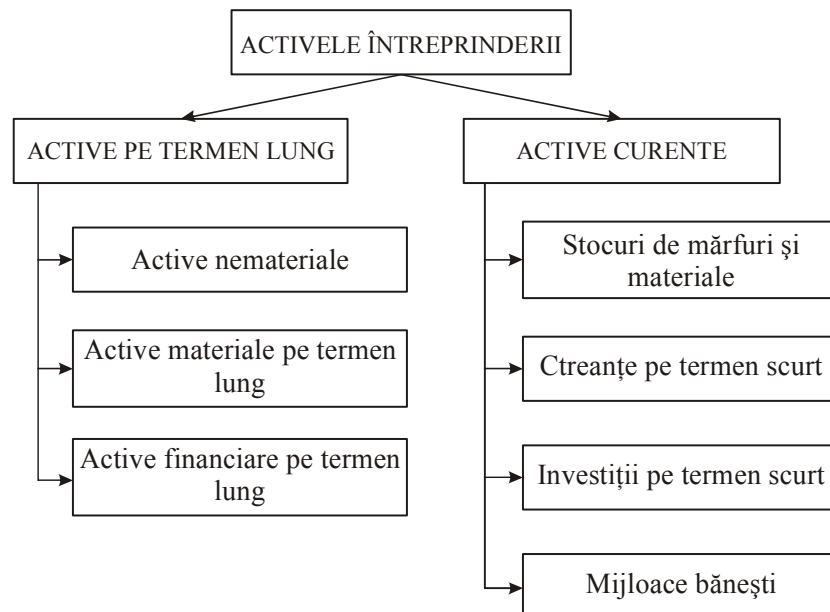


Figura 2. Structura activelor întreprinderii

**Activele pe termen lung** cuprind acele categorii de bunuri, care au rezistență durabilă în întreprindere și care nu se consumă la prima utilizare, în cadrul acestora se cuprind următoarele mase patrimoniale:

- active nemateriale;
- active materiale pe termen lung;
- active financiare pe termen lung.

**Activele nemateriale** sunt acele bunuri care nu au o formă fizică concretă, dar se reprezintă printr-un document juridic sau comercial. Conform S.N.C. 13 „Contabilitatea activelor nemateriale”, ele reprezintă active nepecuniare, care nu îmbracă formă materială, controlate de întreprindere și utilizate mai mult de un an în activitatea de producție, comercială și alte activități, precum și în scopuri administrative sau destinate predării în folosință altor persoane fizice și juridice.

Activele nemateriale cuprind:

cheltuielile de organizare – cheltuieli aferente creării întreprinderii (pregătirea documentelor pentru înregistrare,

executarea ștampilelor, taxelor de stat, plata serviciilor prestate de consultanți etc.);

brevetele – drepturi exclusive garantate de stat pe o anumită perioadă, pentru fabricarea unui fel de produs, utilizarea sau vânzarea unui produs specific;

emblemele comerciale și mărcile de deservire - simboluri (denumiri) înregistrate, protejate de stat cu drept exclusiv de utilizare, pentru identificarea mărfurilor, serviciilor unor persoane juridice și fizice de mărfurile altor persoane juridice și fizice;

licențele – drepturi întocmite juridic pentru practicarea unui anumit gen de activitate. Pentru proprietatea intelectuală, licența este un acord (contract) conform căruia o persoană (licențiat), în anumite condiții, permite altei persoane (licențiat) să folosească drepturile la proprietatea intelectuală;

know-how-urile – cunoștințe tehnico-științifice, tehnologice, comerciale, financiare, organizatorice, de gestiune, biotehnice și de altă natură, acumulate de întreprindere, care constituie secret comercial și aduc avantaj economic;

copyright – drepturi de autor garantate de stat pentru publicarea, editarea, vânzarea operelor literare, muzicale, video și de cinema, precum și a altor opere de artă pe întreaga durată prevăzută de legislație;

programele informatice – set de documentație tehnică și de exploatare, precum și complexul de programe pentru sisteme de prelucrare a informației;

desenele și mostrele industriale – un nou tip de articol înregistrat, cu funcție de utilitate, care acordă deținătorului documentului de protecție dreptul exclusiv de utilizare a articolului;

drepturile de utilizare a activelor materiale pe termen lung;

francizele – drepturi acordate de o întreprindere altei persoane fizice sau juridice pentru utilizarea unei anumite formule a produsului sau tehnologii a procesului de producție pentru un comision stabilit.

Faptul existenței activelor nemateriale în formă de proprietate intelectuală trebuie să fie reflectat, semnat, fixat pe

purtătorii materiali de informație.

**Activele materiale pe termen lung** cuprind activele care îmbracă o formă fizică, naturală, au o durată de funcționare utilă mai mare de un an, se utilizează în activitatea întreprinderii sau se află în procesul creării și nu sunt destinate vânzării.

Această grupă include:

Active materiale în curs de execuție (investiții capitale), care includ cheltuielile pentru achiziționarea și crearea activelor la beneficiarul construcției în decursul unui proces îndelungat (achiziționarea utilajului care necesită montaj, construcția clădirilor și edificiilor speciale, plantarea și cultivarea plantațiilor perene).

Mijloacele fixe includ activele materiale (mijloacele de muncă), prețul unitar al cărora depășește plafonul stabilit de legislație (1 000 lei), planificate pentru utilizare mai mult de un an în activitatea de producție, comercială și în alte activități, executarea lucrărilor, prestarea serviciilor, sau sunt destinate încheierii sau pentru scopuri administrative (clădiri, construcții speciale, mașini, utilaje, instalații).

Terenurile – un tip special de imobil, care are o durată de utilizare nelimitată în desfășurarea activității întreprinderii sau poate fi destinată închirierii.

Resursele naturale reprezintă partea naturală a activelor materiale pe termen lung, care are o formă naturală concretă de rezerve de petrol, gaze, piatră, material lemnos, extrase în cursul unei perioade îndelungate.

**Activele financiare pe termen lung** includ investițiile financiare pe termen lung și creanțele pe termen lung.

Investițiile financiare pe termen lung sunt active deținute de întreprinderea-investitor mai mult de un an, în scopul ameliorării situației sale financiare prin obținerea veniturilor (dobânzilor, dividendelor, redevențelor), care generează creșterea capitalului propriu sau obținerea profitului de altă natură. Investițiile financiare reprezintă cheltuielile întreprinderii legate de procurarea titlurilor de valoare, alocarea mijloacelor în capitalul statutar al altor întreprinderi, acordarea de împrumuturi pe termen lung altor persoane juridice și fizice.

În funcție de direcțiile de investire, investițiile financiare pe termen lung se clasifică în:

- investiții financiare în părți nelegate;
- investiții financiare în părți legate.

Investiții financiare în părți nelegate au loc atunci când investitorul deține până la 20 % din capitalul statutar al întreprinderii în care s-a investit, în cazul dat, din partea întreprinderii investitoare nu există nici influență, nici control asupra întreprinderii în care s-a investit.

Investițiile financiare în părți legate includ investițiile în întreprinderile asociate și investițiile în întreprinderile fiice, întreprinderea asociată este întreprinderea în care investitorul exercită o influență notabilă și deține de la 20 la 50 % de acțiuni sau participații în capitalul statutar, dar care nu este nici întreprindere fiică, nici întreprindere mixtă a investitorului, întreprinderea-fiică se consideră întreprinderea care se află sub controlul altei întreprinderi (mamă) ce deține peste 50 % de acțiuni sau participații în capitalul statutar.

Creanțele pe termen lung reprezintă valori economice avansate temporar de întreprindere altor persoane fizice și juridice pe o perioadă mai mare de un an și pentru care urmează să primească un echivalent valoric. Toate persoanele fizice și juridice care au beneficiat de o valoare avansată, urmând să dea echivalentul corespunzător, sunt denumite generic prin noțiunea de debitori.

**Activele curente** sunt bunurile care participă la procesul de producție cu întreaga lor valoare de utilitate și care se consumă și își transmit dintr-o dată valoarea de utilitate și valoarea asupra noului produs. Sub aspectul lichidității, caracteristica de bază a activelor curente este aceea că durata ciclului de exploatare este mai mică de un an: ele intră și ies, în și din patrimoniu, de mai multe ori sau cel puțin o dată în cursul unei perioade de gestiune. Activele curente includ:

- stocuri de mărfuri și materiale;
- creanțe pe termen scurt;
- investiții financiare pe termen scurt;
- mijloace bănești;.

**Stocurile de mărfuri și materiale** sunt activele destinate vânzării în cazul activității economice ordinare sau înregistrate ca producție în curs de execuție sau destinate consumului în procesul de producție și la prestarea de servicii. Ele cuprind:

- a) materialele destinate utilizării în procesul de producție;
- b) producția în curs de execuție;
- c) produsele finite;
- d) mărfurile, inclusiv terenurile și alte active materiale achiziționate și destinate revânzării;
- e) obiectele de mică valoare și scurtă durată.

**Creanțele pe termen scurt** reprezintă valori economice avansate temporar de întreprindere altor persoane fizice și juridice pe un termen mai mic de un an și pentru care urmează să primească un echivalent valoric. Aici se includ:

- creanțele privind facturile comerciale;
- creanțe ale părților legate;
- creanțe privind avansurile acordate;
- creanțe ale bugetului;
- creanțe ale personalului;
- creanțe privind veniturile calculate;
- alte creanțe pe termen scurt.

**Investițiile financiare pe termen scurt** sunt investiții pe care întreprinderea are intenția să le comercializeze sau să le stingă în curs de un an, cu excepția titlurilor de valoare de piață cu lichiditate înaltă, având un termen de stingere până la trei luni.

**Mijloacele bănești** reprezintă disponibilitățile bănești în casierie, depozite, conturi de decontare, valutare și în alte conturi la bancă.

### ***3. Sursele de constituire a activelor și clasificarea lor***

După cum s-a menționat mai sus, sursele de constituire a bunurilor economice, reieșind din caracteristicile ce stau la baza acestora, au fost denumite pasive.

Pasivul, prin componența sa, reflectă modul de finanțare a bunurilor economice și gradul de exigibilitate al surselor de finanțare.

Finanțarea bunurilor economice se referă la modul de dobândire economică și susținere financiară a activelor întreprinderii. Pentru procurarea bunurilor economice, o întreprindere folosește finanțarea proprie și finanțarea străină.

Finanțarea proprie a unei întreprinderi este făcută de proprietarul ei, care aduce contribuția sa materială sub formă de capital personal sau capital social, la care se mai adaugă unele resurse proprii, cum sunt: rezervele, profitul.

Finanțarea străină este asigurată de terță persoană în raport cu întreprinderea care-i împrumută capitalurile sub diferite forme juridice, cum sunt creditele bancare, împrumuturile pe bază de titluri și datoriile în curs de decontare.

Exigibilitatea surselor de finanțare se referă la termenul lor de decontare. Acest termen, în cazul capitalului propriu, operează în momentul lichidării patrimoniului, iar în cazul datoriilor, termenul de scadență poate fi mai mare sau mai mic decât perioada de gestiune (1 an), după cum sunt datoriile pe termen lung și datoriile pe termen scurt. Corespunzător celor două criterii menționate, pasivele se împart în **capital propriu și datorii** (figura 3).

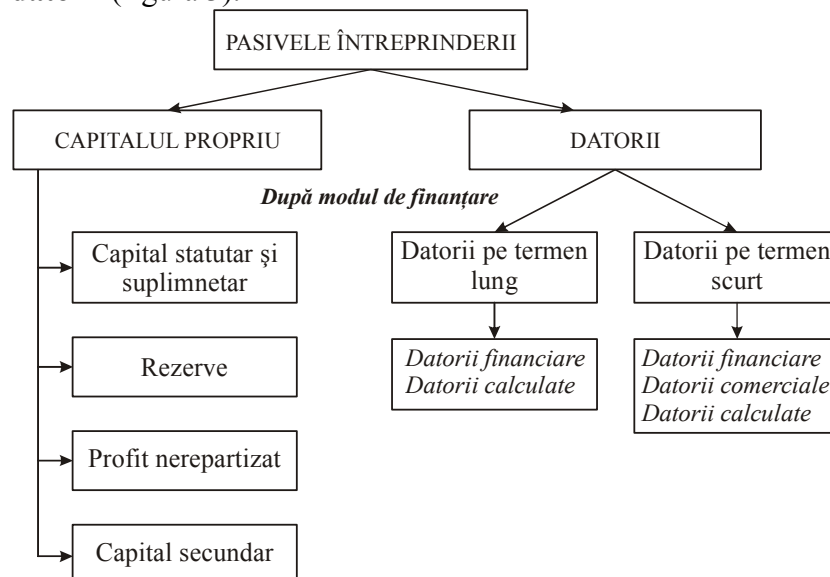


Figura 3. Structura pasivelor întreprinderii

**Capitalul propriu** corespunde finanțării proprii a bunurilor economice aflate în circuitul patrimonial al întreprinderii și reprezintă mărimea rămasă în activele întreprinderii după scăderea datoriilor, în mod concret, ele se delimitează prin:

- capital statutar și suplimentar;
- rezerve;
- profit nerepartizat;
- capital secundar.

Capitalul statutar se constituie la înființarea întreprinderii, fiind o condiție a existenței și funcționării acesteia, și reprezintă valoarea nominală a aporturilor proprietarilor întreprinderii la patrimoniul acesteia, depuse în contul achitării acțiunilor (cotelor) pentru asigurarea activității întreprinderii.

Pe parcursul funcționării întreprinderii, poate apărea necesitatea de a modifica capitalul statutar constituit la crearea acesteia. Se poate majora prin plasarea de acțiuni noi din emisiune suplimentară sau prin majorarea valorii nominale a acțiunilor plasate. Din operațiile de creștere a capitalului statutar poate să rezulte capitalul suplimentar, care reprezintă diferența între prețul de emisiune (mai mare decât valoarea nominală) și valoarea nominală a noilor acțiuni (mai mică), în caz contrar, când prețul de emisiune este mai mic decât valoarea nominală, tot avem capital suplimentar, dar el are menirea de a micșora valoarea capitalului propriu. Micșorarea capitalului statutar se efectuează prin rambursarea către acționari sau asociați a unei părți din acesta, atunci când societatea îl consideră prea mare în raport cu activitatea sa sau în alte situații.

Mărimea capitalului statutar se micșorează odată cu mărimea capitalului nevărsat și a capitalului retras. Capitalul nevărsat reprezintă datoriile fondatorilor privind aporturile la capitalul statutar. Capitalul retras reprezintă valoarea acțiunilor proprii (cotelor de participație) răscumpărate de la acționarii (asociații) săi.

**Rezervele** reprezintă profitul capitalizat în mod durabil de întreprindere, până la o decizie contrară a organelor competente. Deci, caracteristica de bază a rezervelor este aceea că ele se

constituie în raport cu cotele stabilite din profitul net.

Structural, rezervele se împart în:

⇒ rezerve legale, care se constituie anual într-o anumită proporție din profitul net, fiind destinate protejării capitalului, în cazul în care perioada de gestiune se încheie cu pierderi;

⇒ rezerve statutare, ce reprezintă acele fonduri a căror constituire din profitul net este stipulată în statutul de constituire a întreprinderii;

⇒ alte rezerve, cele ce sunt create prin decizia adunării generale din profitul net.

**Profitul nerepartizat** include:

⇒ corecții ale rezultatelor perioadei precedente – rezultatele corectărilor efectuate în anul de gestiune la operațiunile aferente perioadelor precedente.

⇒ profit nerepartizat (pierderea neacoperită) al perioadelor precedente – o parte din capitalul propriu care nu a fost utilizată sau repartizată între proprietarii întreprinderii sub formă de dividende sau venituri din participații.

⇒ profit net (pierderea) al perioadei de gestiune este rezultatul financiar al perioadei de gestiune după impozitare.

**Capitalul secundar** cuprinde:

⇒ subvențiile de stat, care reprezintă asistența acordată întreprinderii de Guvern sau de alte organe de stat, respectându-se anumite condiții legate de activitatea de producție și financiară a acesteia.

⇒ diferențele din reevaluare, acesteia sunt sumele reducerilor din reevaluarea activelor materiale și financiare pe termen lung.

**Datoriile** exprimă fondurile sau capitalurile furnizate de terți, pentru care întreprinderea trebuie să acorde o prestație sau un echivalent valoric. Este vorba de creditele contractate de la bănci sau alte instituții financiare, împrumuturile din emisiunea de obligațiuni, precum și datoriile create în cadrul relațiilor de decontare ale întreprinderii cu alte persoane fizice și juridice.

Persoanele fizice și juridice, față de care întreprinderea are obligații bănești, sunt denumite creditori. Definiți prin această prisma, creditorul reprezintă persoana care în cadrul unui raport



patrimonial a avansat o valoare economică și urmează să primească un echivalent valoric sau o contrapre-stație.

Din masa patrimonială a datoriilor, cele mai semnificative sunt următoarele structuri:

⇒ datoriile financiare, care exprimă creditele primite de la bancă și alte instituții de credit, precum și împrumuturile din emisiunea de obligațiuni;

⇒ datoriile comerciale, care se formează în cadrul relațiilor de decontare cu furnizorii pentru aprovizionarea de bunuri materiale, lucrări și servicii primite.

⇒ datoriile calculate, care cuprind datoriile fiscale, salariale și sociale, datoriile față de asociați.

#### ***4. Noțiuni generale privind consumurile, cheltuielile și veniturile***

Consumurile reprezintă resursele utilizate pentru fabricarea produselor și prestarea serviciilor în scopul obținerii venitului. Consumurile sunt nemijlocit legate de procesul de producție, își găsesc întruchipare materială în stocurile producției finite și produselor în curs de execuție, la finele perioadei de gestiune se reflectă în bilanțul contabil ca active și nu se iau în calcul la determinarea rezultatului financiar al întreprinderii.

**Cheltuielile** reprezintă cheltuielile și pierderile (daunele) care apar în rezultatul activității economico-financiare și nu sunt legate nemijlocit de procesul de producție. Spre deosebire de consumuri, cheltuielile nu se includ în costul produselor (serviciilor), se reflectă în raportul privind rezultatele financiare și se scad din venituri la determinarea profitului (pierderii) perioadei de gestiune.

Componenta consumurilor și cheltuielilor, modul de determinare și constatare a acestora sunt determinate de prevederile S.N.C. 3 „Componenta consumurilor și cheltuielilor întreprinderii”.

Consumurile, în funcție de modul de includere în costul de producție, se clasifică în două grupe, și anume: (vezi figura 4)

➤ consumuri directe;

➤ consumuri indirecte.

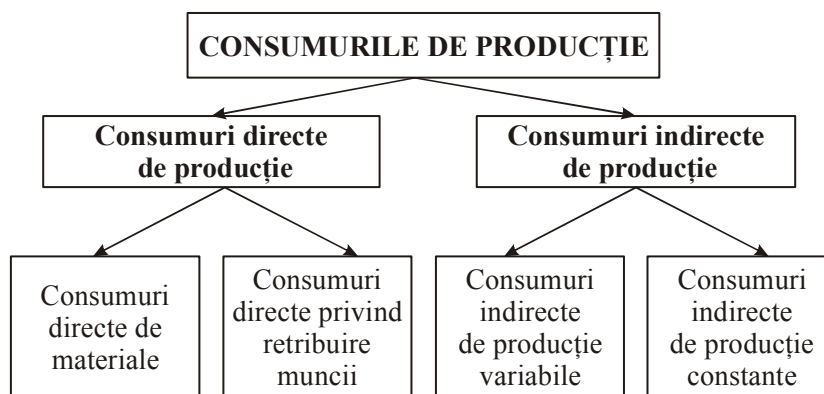


Figura 4 Structura consumurilor

**Consumurile directe** reprezintă consumurile identificate nemijlocit pe un anumit produs sau serviciu, în momentul efectuării lor. Consumurile directe de producție, la rândul lor, includ următoarele tipuri:

⇒ **Consumuri directe de materiale**, care reprezintă valoarea materiei prime, materialelor, semifabricatelor, utilizate la fabricarea produselor care, în mod substanțial, intră în componența acestora și se includ direct în costul produselor finite.

⇒ **Consumuri directe privind retribuirea muncii**, care reprezintă consumurile privind remunerarea muncitorilor, incluse în mod direct în costul produselor finite.

**Consumurile indirecte de producție** reprezintă consumurile aferente deservirii și conducerii subdiviziunilor de producție, care nu pot fi incluse în mod direct în costul produselor finite (serviciilor) și se repartizează la sfârșitul perioadei de gestiune pe tipuri de produse. La rândul lor, consumurile indirecte de producție includ:

⇒ ⇒ **Consumurile indirecte de producție variabile**, care reprezintă consumurile întreprinderii, mărimea cărora depinde de volumul producției, cum ar fi remunerarea muncitorilor ce deservesc secțiile de producție, consumul de

materiale pentru gestiunea generală a secțiilor etc. Consumurile indirecte de producție variabile se includ în costul produselor fabricate și soldurilor producției în curs de execuție în sumă totală, indiferent de nivelul utilizării efective a capacităților de producție.

⇒ **Consumurile indirecte de producție constante**, care reprezintă consumurile întreprinderii, mărimea cărora nu depinde sau depinde neesențial de volumul producției, cum ar fi uzura calculată mijloacelor fixe, consumul de energie electrică pentru iluminarea secțiilor de producție etc. Consumurile indirecte de producție constante se repartizează între costul producției și cheltuielile perioadei în baza capacității normative a utilajului de producție. Capacitatea normativă reprezintă nivelul de producție care poate fi realizat în medie pe parcursul a câteva perioade sau sezoane, în cazul unor circumstanțe ordinare, ținând cont de pierderile de capacități, rezultate în urma executării lucrărilor tehnice de planificare. Dacă volumul efectiv de producție este egal sau depășește capacitatea normativă, suma efectivă a consumurilor de producție constante se trece integral în costul de producție, în cazul în care volumul efectiv de producție este mai mic decât capacitatea normativă, consumurile indirecte de producție constante se trec în cost în baza cotei normative rezultate din împărțirea sumei efective a acestor consumuri la capacitatea normativă. Suma rămasă a consumurilor indirecte de producție constante se consideră drept cheltuială în perioada de gestiune în care au fost suportate.

Componenta cheltuielilor conform prevederilor standardului menționat este prezentată pe feluri de activități ale întreprinderii: operațională, de investiții, financiară și pe evenimente excepționale.

În funcțiile de direcția efectuării, cheltuielile se subdivizează în trei grupe (vezi figura 5):

1. cheltuieli ale activității operaționale;
2. cheltuieli ale activității neoperaționale;
3. cheltuieli privind impozitul pe venit.

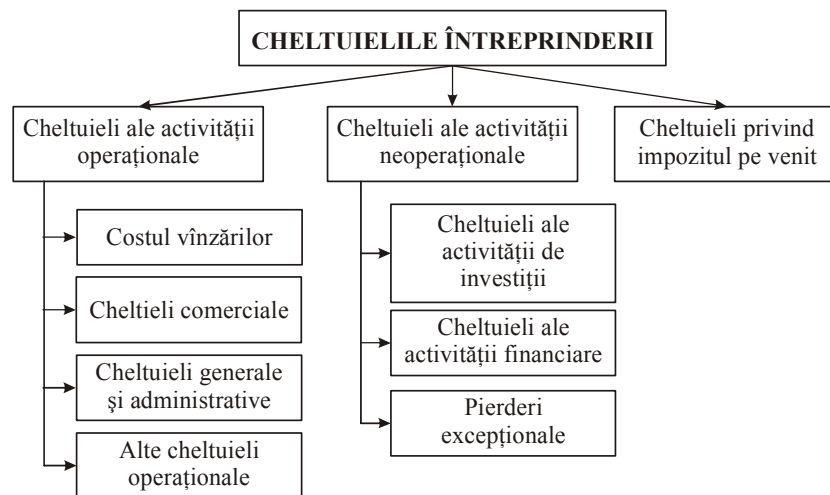


Figura 5. Componenta cheltuielilor

**Cheltuielile activității operaționale** cuprind cheltuielile aferente desfășurării activității de bază a întreprinderii. Acestea cuprind:

- costul vânzărilor;
- cheltuielile comerciale;
- cheltuielile generale și administrative;
- alte cheltuieli operaționale.

**Costul vânzărilor** reprezintă o parte din consumurile aferente produselor, mărfurilor vândute și serviciilor prestate.

**Cheltuielile comerciale** sunt cheltuielile aferente desfacerii produselor, mărfurilor și prestărilor de servicii, și anume: cheltuielile privind serviciile de marketing aferente încheierii sau rezilierii contractelor; cheltuielile privind ambalarea, încărcarea-descărcarea produselor și mărfurilor; cheltuielile de transport aferente desfacerii; cheltuieli pentru reclamă; cheltuielile aferente creării rezervei pentru datorii dubioase; cheltuielile privind retribuirea muncii salariaților de la întreprinderile de comerț; comisioanele plătite organizațiilor de desfacere, de intermediere, de comerț exterior, cheltuielile privind întocmirea declarațiilor vamale pentru vânzarea produselor peste hotarele republicii etc.

**Cheltuielile generale și administrative** cuprind

cheltuielile privind deservirea și gestiunea întreprinderii în ansamblu. Ele cuprind cheltuielile ce țin de retribuirea muncii salariaților, atribuite personalului de conducere și gospodăresc, premiile de orice tip conform sistemelor existente la întreprindere, adaosurile de orice tip; contribuțiile pentru asigurările sociale; întreținerea, uzura și reparația mijloacelor fixe cu destinație administrativă, gospodărească și de protecție a naturii; amortizarea activelor nemateriale cu destinație generală a întreprinderii; uzura și reparația obiectelor de mică valoare și scurtă durată; cheltuielile poștale și telegrafice; cheltuielile privind paza obiectelor administrativ-gospodărești și asigurarea securității antiincendiare; cheltuielile privind deplasările personalului de conducere; cheltuielile de reprezentare; cheltuielile în scopuri de caritate și sponsorizare; plata pentru diversele servicii prestate întreprinderii în conformitate cu contractele încheiate (bancare, juridice, informaționale, de audit, traducători); cheltuieli pentru pregătirea și reciclarea personalului; cheltuieli pentru cercetări științifice, inovații și raționalizări cu caracter de producție; cheltuielile de judecată, de arbitraj și taxele de stat; alte cheltuieli.

**Alte cheltuieli operaționale** cuprind cheltuielile privind vânzarea altor active curente, pentru arenda curentă, cheltuieli sub formă de amenzi, penalități, despăgubiri; cheltuieli din modificarea metodelor de evaluare a activelor curente; aferente dobânzilor pentru credite și împrumuturi; consumurile indirecte de producție nerepartizate; lipsurile și pierderile din deteriorarea valorilor etc.

**Cheltuielile activității neoperaționale** cuprind cheltuielile suportate de întreprindere la efectuarea altor feluri de activități. Acestea cuprind:

- cheltuielile activității de investiții;
- cheltuielile activității financiare;
- pierderile excepționale.

**Cheltuielile activității de investiții** sunt generate de scoaterea din funcțiune a activelor pe termen lung și cuprind cheltuielile privind ieșirea activelor nemateriale, activelor materiale pe termen lung (activelor în curs de execuție,

terenurilor, mijloacelor fixe, resurselor naturale), activelor financiare pe termen lung, pierderile din participațiile în alte întreprinderi și din operațiile cu părțile legate etc.

**Cheltuielile activității financiare** sunt generate de modificarea mărimii și structurii capitalului propriu, împrumuturilor și creditelor întreprinderii. Acestea cuprind cheltuielile privind plata redevențelor, privind arenda finanțată a activelor materiale pe termen lung, privind diferențele de curs valutar nefavorabile etc.

**Pierderile excepționale** rezultă din evenimentele sau operațiunile rare și netipice, nelegate de activitatea financiar-economică a întreprinderii. Acestea cuprind pierderile provocate de calamitățile naturale, pierderile rezultate din perturbări politice, pierderile ocazionate de modificarea legislației.

**Cheltuielile privind impozitul pe venit** cuprind suma totală a cheltuielilor privind impozitul pe venit, luată în considerare la calcularea profitului (pierderii) net al perioadei de gestiune.

**Venitul** cuprinde aflusul global de avantaje economice încasate sau care urmează a fi încasate în conturile întreprinderii, în componența venitului nu se includ sumele încasate în numele terțelor persoane, cum ar fi taxa pe valoare adăugată, accizele, încasările globale obținute de întreprindere din însărcinarea organizațiilor terțe, din comercializarea produselor sau mărfurilor acestora, deoarece aceste sume nu reprezintă un avantaj economic al întreprinderii și nu influențează capitalul propriu al acesteia.

Componența veniturilor, modul de determinare și constatare sunt determinate de prevederile S.N.C. 18 „Venitul”.

În funcție de sursele de intrare, veniturile se subdivizează în două grupe (vezi figura 6):

1. venituri din activitatea operațională;
2. venituri din activitatea neoperațională.

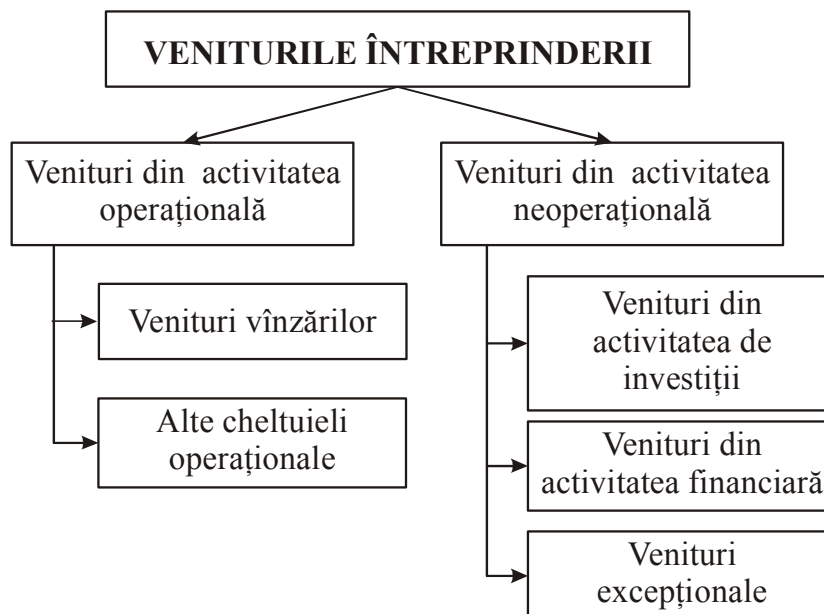


Figura 6. Structura veniturilor întreprinderii

**Veniturile din activitatea operațională** cuprind sumele rezultate din activitatea de bază a întreprinderii. Acestea includ:

- veniturile din vânzări;
- alte venituri operaționale.

**Veniturile din vânzări** reprezintă încasările din vânzarea produselor finite, mărfurilor, și se constată în baza metodei calculării în cazul livrării și transmiterii către cumpărător a drepturilor de proprietate asupra acestora; încasările din prestarea serviciilor, și se constată la fel în baza metodei calculării pe măsura efectuării acestora pe fiecare tranzacție sau pe stadii distincte ale acesteia; avantajele obținute din operațiile de barter, contractele de construcție.

**Alte venituri operaționale** includ sumele primite sau de primit din ieșirea (vânzarea, schimbul) activelor curente, cu excepția produselor finite și mărfurilor, din arenda curentă, precum și sub formă de amendă, penalități, despăgubiri, recuperări de daune materiale rezultate din modificarea metodelor de evaluare a activelor curente.

**Veniturile din activitatea neoperațională** cuprind sumele primite sau de primit din alte feluri de activități ale întreprinderii, decât cea de bază. Acestea includ:

- veniturile din activitatea de investiții;
- veniturile din activitatea financiară;
- veniturile excepționale.

**Veniturile din activitatea de investiții** cuprind sumele rezultate din ieșirea și reevaluarea activelor pe termen lung ale întreprinderii (sumele încasate din vânzarea activelor nemateriale, terenurilor, mijloacelor fixe; dividendele calculate, dobânzile; sumele diferențelor din reevaluarea activelor pe termen lung ieșite; veniturile din operațiunile cu părțile legate).

**Veniturile din activitatea financiară** cuprind sumele rezultate din transmiterea în folosință altor persoane fizice și juridice, pe un termen mai mare de un an, a activelor nemateriale și materiale pe termen lung (terenurilor, mijloacelor fixe, resurselor naturale), valoarea activelor intrate cu titlu gratuit, venituri sub formă de diferențe de curs valutar favorabile, subvenții de stat, prime, premii și sume sponsorizate.

**Veniturile excepționale** cuprind sumele primite de la organele de stat, companiile de asigurări, persoanele fizice și juridice, sub formă de recuperare a pierderilor din calamități naturale, perturbări politice, modificări ale legislației și alte evenimente ce nu sunt legate de activitatea ordinară a întreprinderii.

### ***5. Metoda contabilității***

Contabilitatea ca disciplină științifică se caracterizează prin existența unui obiect propriu de studiu, în scopul realizării acestuia, contabilitatea folosește o metodă proprie de cercetare. Prin **metoda contabilității** se înțelege ansamblul de principii, procedee și instrumente cu ajutorul cărora se realizează evidența, calculul, analiza și controlul stării și mișcării patrimoniului.

Noțiunea de metodă este de origine greacă și provine de la **meto**, care înseamnă succesiune, schimbare, după care **hodos** înseamnă drum. Cele două noțiuni unite în **metodos** se pot



traduce drept drum, care trebuie urmat pentru a ajunge la un anumit rezultat, scop, adevăr.

Deci, metoda este un produs al gândirii teoretice abstracte, desfășurate pe parcursul cercetării existenței și mișcării patrimoniului în vederea cunoașterii componentei, conținutului acestuia și a fenomenelor care se produc în/sau în legătură cu acesta, între obiect și metodă există o strânsă interdependență și condiționare în sensul că obiectul arată ce trebuie studiat, iar metoda indică cum trebuie studiat.

Metoda contabilității, sintetizând un drum de parcurs într-o investigație economică, se va baza pe **procedee de lucru** care reprezintă o manieră, un anume fel specific de a ajunge la un anumit scop.

Ca în orice știință, contabilitatea, pentru a stabili propriile legi și principii, parcurge în demersul său o serie de etape obligatorii, cum ar fi: determinarea obiectului cercetat; fixarea tehnicilor de observare și înregistrare a datelor contabile; prelucrarea datelor; interpretarea datelor culese; elaborarea concluziilor; stabilirea legităților contabile.

Determinarea obiectului cercetat reprezintă momentul inițial al fiecărei metode, în ceea ce privește contabilitatea, aceasta se confundă cu cunoașterea caracteristicilor bunurilor economice și a surselor lor de proveniență, a proceselor economice și a influențelor reciproce dintre acestea.

Metoda contabilității face posibilă cuprinderea în sfera ei de cercetare a tuturor elementelor patrimoniale, în expresie bănească, privite din punct de vedere al provenienței și al destinației.

Principiile teoretice ale contabilității sunt destinate realizării obiectului acesteia, demonstrându-se cum trebuie înregistrate procesele și fenomenele economice, care sunt cauzele care le-au generat și ce efecte au produs. Pentru aceasta, metoda contabilității utilizează o serie de procedee care permit furnizarea de informații cu privire la producerea și desfășurarea fenomenelor economice și sociale.

Aceste procedee utilizate de către metoda contabilității pentru realizarea obiectului său de studiu pot fi grupate în:

- **procedee comune tuturor științelor;**
- **procedee comune și altor științe economice;**
- **procedee specifice metodei contabilității** (vezi figura 7).

Între *procedeele comune tuturor științelor* pe care le folosește contabilitatea în reflectarea obiectului său de studiu se regăsesc: observația, raționamentul, comparația, descompunerea, clasificarea, analiza, sinteza.

**Observația** este faza inițială a cercetării în cazul oricărei științe. Numai printr-o observație atentă se pot delimita faptele și fenomenele pe care, având conținut economic și fiind evaluabile în bani, le vom include în obiectul contabilității, adică le putem asocia unui patrimoniu dat, aflat în circuitul economic sau social. Observația se asociază cu cantitatea, calitatea și valoarea.

**Raționamentul** se aplică de metoda contabilității pentru ca pe bază de judecăți logice, obținute prin observare sau documentare, asupra elementelor patrimoniale să se stabilească concluzii cu valoare de generalizări. Raționamentul face posibilă înțelegerea dublei reprezentări a patrimoniului, a influențelor pe care le produc mișcările de valori asupra bilanțului, a stabilirii corelațiilor în balanța de verificare etc.

**Comparația** se folosește în metoda contabilității prin punerea în față a două elemente sau structuri aflate în perimetrul său de studiu în vederea fixării unor concluzii. Comparația este de neconceput în analiza contabilă, în luarea deciziilor etc. Comparația se face fie între elementele componente ale patrimoniului, între veniturile și cheltuielile proprii, fie față de componentele sau structurile altor unități patrimoniale.

**Clasificarea** în contabilitate servește la repartizarea rațională a elementelor patrimoniale, respectiv, a bunurilor economice și a surselor de formare a acestora. Clasificarea este posibilă în contabilitate, întrucât trăsăturile comune atrag elementele patrimoniale cu una sau mai multe trăsături identice, și le separă pe cele cu trăsături diferite, în acest fel, este folosită împărțirea sistematică pe clase a elementelor, fenomenelor sau proceselor economice.

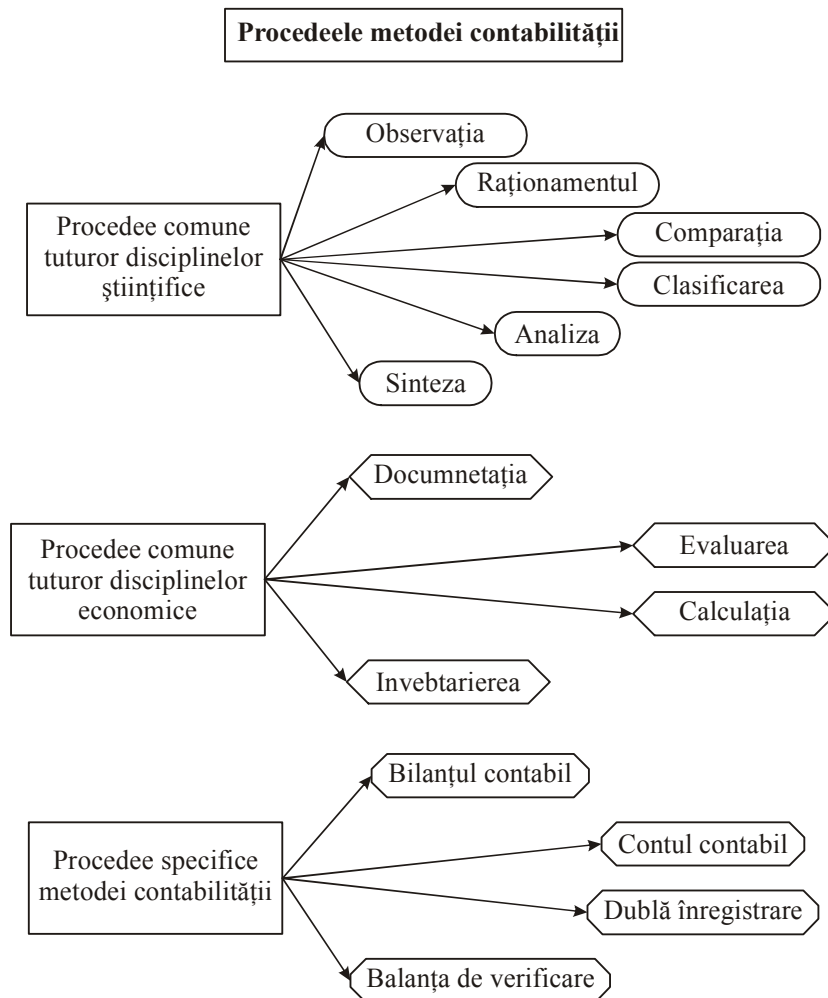


Figura 7. Procedeele metodei contabilității

**Analiza.** Ca procedeu științific de cercetare a unui fenomen, domeniu, spațiu de activitate etc., analiza pornește de la studierea aprofundată a fiecărui element în parte, observând locul, rolul și implicația acestuia în cadrul ansamblului dat. În contabilitate, analiza se aplică în cele mai diferite situații, începând cu înregistrarea zilnică a operațiunilor și terminând cu întocmirea lucrărilor periodice.

**Sinteza,** ca procedeu științific de cercetare, asigură

trecerea de la particular la general. Prin ea se realizează generalizarea unor concluzii desprinse în procesul de analiză. Sinteza permite generalizarea atât la nivel microeconomic, cât și macroeconomic, în ambele cazuri, sinteza are ca scop stabilirea politicilor economice și financiare de urmat, privite din planuri diferite.

**Procedeele** metodei contabilității, *comune și altor discipline economice*, sunt: documentația, evaluarea, calculația și inventarierea.

**Documentația** reprezintă procedeul ce permite consemnarea datelor privind patrimoniul, în documente. Documentul este un act prin care se adevărește, se constată sau se preconizează un fapt, se conferă un drept, se recunoaște o obligație. Orice operație economico-financiară trebuie reflectată într-un document, în momentul producerii ei, pentru că numai astfel este posibilă asigurarea integrității patrimoniului în ansamblu și pe elemente componente. Documentul este necesar și pentru stabilirea răspunderilor, pentru că acesta, în afara operației în sine, relevă actul decizional, ceea ce implică răspunderea gestionării prin efectele produse.

**Evaluarea** este procedeul ce permite exprimarea valorică a elementelor patrimoniale și a operațiunilor ce privesc elementele patrimoniale, în contabilitate, evaluarea înseamnă aducerea elementelor componente ale patrimoniului la un numitor comun, prin intermediul aceleiași unități de măsură. Evaluarea constă în transformarea unităților naturale în unități valorice, cu ajutorul monedei naționale, chiar și în cazul elementelor patrimoniale exprimate în unități monetare străine.

**Calculația** este un ansamblu de operațiuni matematice referitoare la fapte și fenomene economice, în scopul de a găsi valoarea uneia sau mai multor mărimi de această natură. Calculația se află în legătură directă cu evaluarea, în cazul stabilirii valorii elementelor patrimoniale rezultate din activitatea proprie.

**Inventarierea** este acel procedeu prin care se întocmește o listă, un registru sau un document în care sunt reflectate și descrise cantitativ și valoric toate bunurile care se află într-o

întreprindere, instituție, depozit etc. Inventarierea prezintă cunoașterea faptică a structurilor patrimoniale, în vederea evaluării patrimoniului dat.

**Procedeele specifice** de studiu al obiectului contabilității sunt: bilanțul contabil, contul, dubla înregistrare și bilanța de verificare.

**Bilanțul contabil** este un document care reflectă sintetic, în expresie valorică, în activ, mijloacele economice după componența lor materială, iar în pasiv, aceleași mijloace după sursele lor de proveniență în cadrul unei unități patrimoniale, la un moment dat.

**Contul** este procedeul propriu contabilității, prin care elementele patrimoniale sunt individualizate în cadrul fiecărei unități, fiind destinat urmăririi apariției și evoluției acestora pe parcursul existenței lor, concomitent cu existența patrimoniului. Conturile reflectă componența patrimoniului și starea acestuia de-a lungul fazelor circuitului economic. Totalitatea conturilor utilizate de către o întreprindere formează sistemul de conturi.

**Dubla înregistrare** este considerată un procedeu de bază al metodei contabilității, care presupune înregistrarea oricărei operații economice, oricât de simplă este ea, în cel puțin două conturi, unul care se debitează și altul care se creditează.

Bilanța de verificare asigură verificarea exactității înregistrării operațiilor economice în conturi, legătura dintre conturile sintetice și bilanț, legătura dintre conturile sintetice și conturile analitice, precum și centralizarea datelor contabilității curente.

## BILANȚUL CONTABIL

1. Noțiunea de bilanț contabil;
2. Conținutul și structura bilanțului contabil;
3. Influența operațiunilor economice a bilanțului contabil;
4. Felurile și funcțiile bilanțului contabil;

### 1. Noțiunea de bilanț contabil

**BILANȚUL CONTABIL** este un procedeu de reflectare generalizat și o grupare ordonată în formă valorică la o anumită dată a activelor și pasivelor întreprinderii;

Conform standardului național de contabilitate bilanțul contabil se întocmește în ultima zi a perioadei de gestiune. Graficul bilanțului contabil poate fi prezent sub formă de tabel compus din 2 părți: la stânga activ la dreapta pasiv.

A	$\Sigma$	P	$\Sigma$

Fiecare element din activul și pasivul bilanțului contabil poartă denumirea de **POST** (*POSTURĂ*);

Particularitățile bilanțului contabil constă în identitatea totalurilor valorice ale activelor și pasivelor (total activ = total pasiv). Această cerință este obligatorie pentru bilanțul contabil oricărui agent economic. Egalitatea activelor și pasivelor reiese din faptul că în activ cât și în pasiv sunt reflectate unele și aceleași mijloace economice, nu mai că sunt grupate după diferite criterii: – prin **activ** după rolul funcționării în procesul reproducerii sociale, iar în **pasiv**, după sursa de provenință. Din identitatea activelor și pasivelor rezultă denumirea de bilanț.

Bilanțul contabil arată particularitățile activității economice a întreprinderii și aparența acestuia la ramura corespunzătoare a economiei naționale.

## 2. Conținutul și structura bilanțului contabil

În Republica Moldova toate întreprinderile întocmesc bilanțul contabil după o formă unică aprobată de către Ministerul Finanțelor. În actuala formă posturile de active și pasive sunt grupate în subcapitole, iar ultimele în capitole. Bilanțul contabil include 5 capitole din care primele 2 capitole caracterizează activele iar cele 3- pasivele.

În practica internațională, executarea bilanțului se exprimă astfel: **ACTIV = CAPITAL PROPRIU + DATORII**

Din procesul activității economice, activele și pasivele întreprinderii sunt supuse unor numeroase și variate modificări generate de operații economice. Fiecare operație economică afectează cel puțin 2 posturi ale bilanțului, dar niciodată nu încalcă identitatea activelor și pasivelor.

În dependență de modul de influență activitatea bilanțului, deosebim 4 tipuri de operații economice și care se vor cerceta pe baza unor exemple concrete. Bilanțul simplificat, încheiat la 31 decembrie 2001:

45.000 45.000

<b>A</b>		$\Sigma$	<b>P</b>		$\Sigma$
Mijl oace fixe	1 0.000 lei		C ap. stat.	6 .800	
er Mat	1 3.000 lei		P rofit	4 .200	
a Cas	5 00		C redit ben	1 1.000	
t decont Con	2 1.500		D at..fin.	1 8.000	

## 3. Influența operațiunilor economice asupra bilanțului contabil

**Prima grupă a operației** – afectează numai activul bilanțului, ca rezultat un post de activ crește, iar altul descrește cu aceeași sumă. Total activul nu se schimbă și respectiv identitatea bilanțului nu se schimbă:

$$A + X - X = P$$

**ex:** din contul de decontare s-a transferat în casiere 1.200,

în urma activităților operaționale postul de activ casiere a ↑ cu 1.200 lei, iar postul, cont de decontare s-a micșorat cu aceeași sumă.

A	∑	P	∑
Mijloace fixe	10.000 lei	Cap. stat.	6.800
Materiale	13.000 lei	Profit	4.200
Casa	500	Credit ben.	11.000
Cont decont	21.500	Dat. fin.	18.000
		Rezerv. st	500
	45.000		45.000

**Grupa a doua a operației** – produce modificări numai în componența pasivului, în bilanț pasiv crește, iar altul scade cu aceeași sumă, intensiv nu se încarcă: în rezultatul acestor operațiuni se modifică un pas rezervă, prevăzute de:

$$A = P + Y - Y$$

**ex:** din contul profit perioada de gestiune se formează .... De statut în sumă de 3000. În rezultatul activității operaționale postul de pasiv profit se ↓ cu 3000 lei, iar postura de pasiv rezerve se mărește tot cu 3000 lei totalul bilanțului rămâne neschimbat.

**Grupa a treia de operații** include operații care duc la ↑ concomitentă și cu aceeași sumă a unui post de activ și altul cost de pasiv. Total activ și pasiv crește cu aceeași sumă iar identic se păstrează:

$$A + Z = P + Z$$

**ex:** s-au primit materiale de la furnizor în sumă de 2.400 lei, iar în urma activității economice postul de activ materiale, crește concomitent cu postul de pasiv datorii față de furnizor cu una și aceeași sumă (2,400 lei).

**Grupa a patra de operațiuni** - include operațiuni care produc descreșterea activului și pasivelor cu una și aceeași sumă.

În urma acestei operațiuni postul de activ, cont de decontare, descrește activele, descrește concomitent cu postul de



pasiv datorii față de furnizor cu una și aceeași sumă.

În literatura economică grupele de operare se împart în 2 categorii:

- **Modificări de structură**, activitatea acestei categorii cuprinde operații care produc schimbări numai în structura activului sau pasivului bilanțului față de influența totalului acestora (operații din gr.1 și 2);
- **Modificări de volum** - activitatea categoriei corespunde pe operații care modifică structura activului, pasivului și totalul bilanțului contabil (operații gr. 3 și 4);

#### **4. Felurile și funcțiile bilanțului contabil**

**Bilanțul contabil** conține diverse și importante informații aferente mijloacelor economice și sursele de proveniență a acestora. În practica economică se evidențiază mai multe tipuri de bilanțuri, care pot fi clasificate după următorii criterii:

- în dependență de statutul juridic al întreprinderii deosebim:
  - **bilanț inițial** - este bilanțul ce se întocmește la înființarea unității economice;
  - **bilanț curent** – este bilanțul care se întocmește pe parcursul activităților economice a întreprinderilor;
  - **bilanțul final sau de lichidare** – este bilanțul ce se întocmește la lichidarea întreprinderilor.
- după perioada de întocmire deosebim:
  - **bilanț intermediar** (trimestrial sau semestrial)
  - **bilanț anual**.
- după sfera de cuprindere a informației deosebim:
  - **bilanț primar** - se întocmește la nivelul unităților economice în baza datelor din conturile contabile;
  - **bilanț consolidat** – se întocmește pe o grupă de întreprinderi în baza cotelor bilanțurilor întreprinderilor afiliate;
  - **bilanț centralizator** – se întocmește la nivelul ministerelor și departamentelor în baza datelor din bilanțul întreprinderilor subordonate.

**Bilanțul contabil** îndeplinește trei funcții de bază:

**1. Funcția de generalizare** această funcției se manifestă prin gruparea și generalizarea informației;

**2. Funcția de informare** care este asigurată datorită informațiilor despre mărimea și structura mijloacelor economice și surselor de proveniență a acestora;

**3. Funcția de analiză** care este o continuare și adâncire a funcției de informare și anume în baza datelor din bilanț se analizează influența factorilor asupra schimbării mărimii activelor și pasivelor și se stabilesc corelații ce trebuie să existe între posturile, subcapitole și capitale a bilanțului contabil.

## CONTURILE ȘI DUBLA ÎNREGISTRARE

1. Definiția, forma și structura contului contabil
2. Dubla înregistrare. Esența și importanța ei pentru control
3. Formulele contabile
4. Evidența analitică și sintetică
5. Intercorelațiile conturilor și bilanțul contabil
6. Clasificarea conturilor contabile
7. Planul conturilor contabile
8. Bilanțurile de verificare. Felul, conținutul și structura lor.

### *1. Definiția, forma și structura contului contabil*

**Bilanțul contabil** reflectă mărimea valorilor activelor și pasivelor întreprinderilor la o anumită dată. Modificările curente care au loc în structura activelor și pasivelor sub influența operațiunilor economice se reflectă în conturile contabile. Cu ajutorul conturilor contabile se înregistrează și se controlează mărimea inițială, evoluția și mărimea elementelor patrimoniale la sfârșitul perioadei de gestionare. Pentru fiecare tip de activ și pasiv se deschide un cont separat.

Înregistrarea în conturile contabile se efectuează în expresie valorică în baza actelor de justificare.

**Contul contabil** este un procedeu de înregistrare curentă, gruparea ordinară și controlul operativ al existenței și evidenței activelor și pasivelor în întreprindere într-o perioadă de gestiune.

În Republica Moldova se folosește un sistem unic de conturi obligatorii pentru toți agenții economici indiferent de forma de proprietate, apartenență ramurală și forma de organizare juridică. Elementele structurale ale contului contabil sunt:

1. Titlul
2. Debitul și creditul
3. Rulajul
4. Soldul

**1. Titlul** arată denumirea elementelor patrimoniale, pentru care s-a deschis contul respectiv și a cărui evidență se duce. În afară de titlul contului mai are și un cont care înlesnește munca practică de evidență. În Republica Moldova titlurile și codurile sunt unice pentru toți agenții economici;

**2. Debitul și creditul** reprezintă alte 2 părți componente ale contului, cu ajutorul cărora se înregistrează și se sistematizează informații privind existența și micșorarea elementelor patrimoniale.

**3. Rulajul** reprezintă totalul sumei înregistrate în partea de debit și în partea de credit al contului într-o perioadă de gestiune. Există *rulaj debitor*, care este totalul sumei înregistrate în debit și *rulaj creditor* – care este totalul sumei înregistrate în credit;

**4. Soldul** este mărimea elementelor patrimoniale reflectate în contul respectiv la o anumită dată. În dependență de apartenența contului există *sold debitor* și *sold creditor*.



În dependență de momentul calculării (reflectării) avem: *sold inițial* – cel existent la începutul perioadei; *sold final* – cel care se calculează la sfârșitul perioadei.

Soldul final se calculează după relația:

**Sold final = sold inițial + rulaj ce confirmă creșterile – rulaj ce caracterizează descreșterile**

În forma schimbătoare contul contabil poate fi prezentat astfel:

„ACTIV”

DEBIT	CREDIT
<b>Sold inițial</b>	
	
<b>Rulaj debit</b>	<b>Rulaj credit</b>

**Sold final**

În raport cu bilanțul contabil conturile se împart în:

o **Conturi de activ** care sunt destinate pentru evidența activelor

o **Conturi de pasiv** care sunt destinate pentru evidența pasivelor.

Contul părților de debit și părților de credit ale conturilor de activ și a celor de pasiv este diferit.



În contul de activ partea de debit servește pentru înregistrarea soldului inițial – sold final și operații ce caracterizează creșterea.

Iar partea de credit servește pentru înregistrarea operațiilor ce caracterizează descreșterea.

**Sold fin = sold inițial + rulaj debit – rulaj credit – în economie activ**

În contur de pasiv situația este inversă adică în partea de credit se înregistrează soldurile și operația ce caracterizează creșterea, iar în partea de debit se înregistrează-descreșterea.

**„PASIV”**

DEBIT	CREDIT
	<b>Sold inițial</b>
<b>Rulaj debit</b>	
	<b>Rulaj credit</b>
	<b>Sold final</b>

**Sold final = sold inițial + rulaj credit – rulaj debit – în cont pasiv**

## ***2. Dubla înregistrare. Esența și importanța ei pentru control***

Fiecare operație economică provoacă modificări simultane și cu aceeași sumă a cel puțin 2 posturi din bilanț. În funcție de cont economic și național operațiile de schimb se pot produce numai într-o parte – a bilanțului sau în ambele părți. Activele modificate se reflectă în contabilitate cu ajutorul dublei înregistrări.

**DUBLA ÎNREGISTRARE** este un procedeu de reflectare concomitentă și cu aceeași sumă a unei operații economice în debitul unui cont și creditul altuia. Necesitatea folosirii dublei înregistrări este condiția de schimb a formei

valorice și mijloacelor economice în procesul bilanțului lor. În procesul de aprovizionare forma inițială a valorii (banii) se transformă în stocuri de mărfuri și materiale.

În procesul de producție resursele materiale capătă forma de producție finită.

În procesul de desfășurare produsul finit și mărfurile își schimbă forma în mijloace bănești.

În rezultatul acestor operații mărimea valorii mijloacelor se schimbă de acea și suma reflectată în conturi este identică.

*Dubla înregistrare* are importanță mare pentru control. Cu ajutorul ei se verifică corectitudinea înregistrării efectuate în conturi, se asigură identificarea totalurilor rulajului debitar și creator și prin urmare se asigură identitatea permanentă între activul și pasivul bilanțului contabil.

Folosirile duble înregistrate duc la stabilirea unor relații stinse și reciproce între conturile legate reciproc între debitul unui cont și creditul altui cont se numește **corespondența conturilor**.

Contul în care se stabilește legătura se numește **cont corespondență**.

*Corespondența conturilor* se stabilește pentru fiecare operație economică în planul de conturi și este unică pentru toți agenții economici.

În dependență de modificări bilanțurile produse de operații economice corespund conturilor și se pot stabili:

- Numai între conturi de activi;
- Numai între conturi de pasivi;
- Între conturi de activ și pasiv.

**Ex:** Din conturi de decontare s-a transmis în casă 1.200 lei, activitatea operațiilor produc modificări numai în activul bilanțului și stabilesc corespunderea între contul 241 casă și 242 – cont de decontare.

### 3. *Formulele contabile*

**FORMULELE CONTABILE** este forma de prezentare grafică a fiecărei operațiuni economice în conturile corespondente pe baza dublei înregistrări sub forma de egalitate

valorică:

*Formulele contabile* conțin:

- Denumirea contului corespondenței debit;
- Denumirea contului corespondenței credit;
- Mărima valorică implicată (suma operației).

În *formulele contabile* contul debitar se arată în partea stângă sau de sus, iar contul creditare în partea dreapta sau de jos.

$$\frac{D_t 241}{C_t 242} - 1200 \text{ sau } D_t 241 C_t 242 - 1200$$

*Formulele contabile* se întocmesc pentru fiecare operație economică în baza documentelor justificate.

În activitatea practică de evidență se folosesc un număr mare de diverse forme contabile care se clasifică după mai multe criterii:

- PRIMUL CRITERIU: - în raport cu numărul conturilor corespondente deosebim:
  - *Forma contului simplă* – este acea formă în care un singur cont și debit și alt cont și credit. Activitatea *formelor contabile* este specifică operațiunilor economice care afectează și simultan numai 2 elemente patrimoniale;  $D_t 241 C_t 242 - 1200$
  - *Formulele contabile compuse* – este acea formă în care un singur cont de debit, iar 2 sau mai multe de credit, sau invers.

**Ex:** la contul de decontare sa inclus 30.000 lei inclusiv de la cumpărare 20.000 lei și de la bancă sub formă de credit 10.000 lei. La ceste operații se întocmește următoarea formulă:

$$D_t 242 - 30.000$$

$$C_t 611 - 20.000$$

$$C_t 511 - 10.000$$

**D<sub>t</sub> 242**

**D<sub>t</sub> 611 Ct**

	<b>si 0</b>
	<b>20.000</b>
	<b>Rulaj credit</b> <b>20.000</b>
	<b>Sf. 2000</b>

<b>si 0</b>	
<b>30.000</b>	
<b>Rulaj debit</b>	<b>Rulaj credit</b>
<b>30.000</b>	

Fiecare formă *contabilă compusă* poate fi divizată în 2 sau mai multe forme simple:

1) D<sub>t</sub> 242 \_\_\_\_\_ **20.000**

Ct 611

2) D<sub>t</sub> 242 \_\_\_\_\_ **10.000**

Ct 511

- AL DOILEA CRITERIU: - după modul de înregistrare a sumelor deosebim:
  - formulele contabile curente – se folosesc pentru reflectarea operațiunilor economice. Obișnuite sau orientare. Sumele se înregistrează de regulă în negru și se iau în calcul cu sumele + la diferite rulaje;
  - formulele contabile de stornare – care se bazează pe folosirea cifrelor negre.

În aceste formule înregistrate sumele se fac în „roșu” sau în paranteză.

La calcularea rulajelor aceste sume se scad. Formulele contabile de stocare se folosesc pentru corectarea formulelor contabile eronate (greșite). În acest scop formulele contabile greșite se repetă cu înregistrare sumei în roșu, obținându-se astfel anularea ei. După aceasta se întocmesc formulele contabile corecte:



**Ex.:** operații de procurare a materiei de la furnizori în suma 3.000 lei a fost întocmită greșită prin următoarea formulă contabilă:

**D<sub>t</sub> 241 \_\_\_\_\_ 3000**  
**Ct 521**

Formula dată se corectează în modul următor:

**D<sub>t</sub> 241**  
**(3000)**  
**Ct 521**

**D<sub>t</sub> 211 \_3000**  
**Ct 521**  
**D<sub>t</sub> 241**            **Ct**  
**D<sub>t</sub> 521**            **Ct**

<b>s<sub>i</sub> = 0</b>	
<b>3000</b>	
<b>3000</b>	
<b>RF = 0</b>	
<b>SF = 0</b>	

	<b>s<sub>i</sub> = 0</b>
	<b>3000</b>
	<b>3000</b>
	<b>3000</b>
	<b>RF = 3000</b>
	<b>SF = 3000</b>

**Formulele contabile** se înregistrează în documente și registre. Operațiile de înregistrare a formulelor contabile în documente se numește **CONTARE**.

Fiecărei operații i se atribuie un număr cu care apoi se înregistrează în contabilitatea curentă.

Formulele contabile înscrise în documentele curente se grupează și se reflectă în registre în ordine cronologică și în mod sistematic.

**Înregistrarea cronologică** - este reflectarea operațiunilor în ordinea efectuării lor în partea activității grupelor. Se efectuează în JURNALUL de înregistrare a operațiunilor economice care se întocmesc lunar în baza documentelor primite și au următoarea formă:

№	Descrierea operației	$\Sigma$	Corespondența conturilor	
			D <sub>t</sub>	C <sub>r</sub>

**Înregistrarea sistematică** – se caracterizează prin înregistrarea operațiilor economice sistematice, indiferent de data înregistrării acestora.

Gruparea se reflectă în jurnalul „cartea mare” și se folosește pentru controlul indicatorilor activi economico-financiari.

**Înregistrarea cronologică și sistematică** se pot efectua paralel într-un registru mixt sau separat.

#### 4. Evidența analitică și sintetică

Conturile contabile se folosesc pentru înregistrarea, gruparea și generalizarea informației privind executarea și micșorarea elementelor patrimoniale. După grupul de detaliere a datelor deosebim 2 categorii :

**CONTURI SINTETICE** – reflectă mijloacele, sursele și procesele economice, grupate după caracterul lor, generalizator.

Înregistrarea în aceste conturi se efectuează numai în expresii valorice.

Soldurile conturilor sintetice se reflectă ca posturi în active și pasive a bilanțului sau în raport prin rezultatele financiare.

Evidența bazată pe contul sintetic se numește *evidență sintetică*.

Conturile sintetice sunt unice și obligatorii pentru toți agenții economici.

Mai sunt și *conturi analitice* care sunt destinate pentru evidența parțială componentă ale elementelor patrimoniale, reflectate în conturi sintetice;

**CONTURILE ANALITICE** – reprezintă o dezvoltare și o detaliere a conturilor sintetice.

Înregistrarea în aceste conturi se efectuează atât în etalon valoric cât și în etalon natural sau etalon muncă.

Fiecare cont sintetic este o totalitate de conturi analitice. Nomenclatura conturilor analitice depinde de particularitățile întreprinderii și se stabilesc de fiecare organizare economică.

**Evidența bazată pe contul analitic – evidență analitică.**

*Conturile sintetice și analitice* se află în relație reciprocă și interdependentă care se exprimă în respect următoarei identități:

- totalul soldurilor inițiale ale contului analitic, aferente unui cont sintactic trebuie să fie egal și de același sens ( $D_t$ , sau  $C_t$ ) cu sold inițial al contului sintetic respectiv, deoarece contul analitic numai detaliază contul sintetic;

- totalul rulajelor de debit și credit toate ale contului analitic, aferent egale cu rulajele corespunzătoare ale contului sintetic respectiv, deoarece în analitic se înregistrează acele operații și pe aceeași parte ca și în contul sintetic;

- totalul soldului final al contului analitic aferent unui cont sintetic – trebuie să fie egal și de același sens cu soldul final al contului sintetic respectiv deoarece soldul final al contului analitic se determină după aceeași regulă ca și soldul final al contului sintetic la care ele se referă.

În practica de evidență în afară de *contul analitic și sintetic* se folosesc și **subconturi** care reprezintă o verigă intermediară între contul sintetic și contul analitic, cu ajutorul subconturilor se efectuează o grupă suplimentară a datelor evidenței sintetice și se determină indicatorii raportați financiar.

**Subconturile** sunt pentru utilizarea la majoritatea conturilor sintetice. Denumirea și simbolică subconturilor sunt

prevăzute în planul de conturi și reconturi pentru toți agenții economici.

Totodată întreprinderile pot introduce și subconturile suplimentare reieșind din practica activității sale economice:

211 „materiale” – contul

211 1 „materiale – și materiale baza” – subcont

2 111 „Lemn” – cont analitic

## SISTEMUL DE CONTURI ȘI DUBLA ÎNREGISTRARE

1. Clasificarea conturilor contabile;
2. Conturile de activ și de pasiv;
3. Balanțele de verificare și însemnătatea de control al acestora;
4. Interdependența conturilor contabile cu bilanțul;
5. Planul de conturi contabile;

### *1. Clasificarea conturilor contabile*

**Funcția informațională** reprezintă reflectarea reglementată a realității despre obiectele contabile. Aceasta necesită înregistrarea, prelucrarea, transmiterea și păstrarea informației și se asigură cu ajutorul urmăririi totale, continue, argumentate din punct de vedere documentar a tuturor modificărilor.

**Funcția de control** îndeplinită de conturi este asigurată prin procedee deosebite de observare și generalizare (totalizare) a datelor, compatibilitatea indicatorilor, exigențele sporite față de veridicitatea, obiectivitatea și oportunitatea informației.

**Funcția de grupare** se îndeplinește prin generalizarea informației economice pe tipuri de bunuri, destinația lor, procese economice, adică prin reflectarea acestora pe obiecte contabile concrete.

**Funcția contabilă** constă în aplicarea unui procedeu determinat de înregistrare a informației pe conturi, în funcție de modificările dictate de operațiunile economice și funcția pe care o îndeplinește contul respectiv. Prin urmare, funcția contabilă este determinată de conținutul economic al contului și în baza acesteia se asigură îndeplinirea tuturor funcțiilor enumerate mai sus.

### *2. Clasificarea conturilor contabile*

Necesitatea clasificării conturilor rezultă din multitudinea de obiecte contabile existente care se caracterizează printr-o diversitate esențială. Esența clasificării constă în descrierea corectă și clară a obiectelor contabilității în baza conturilor contabile și plasarea acestora într-o ordine determinată.

Clasificarea conturilor contabile contribuie la însușirea mai profundă a metodei contabilității, permite a cunoaște caracteristicile conturilor: conținutul și destinația acestora, uniformitatea în reflectarea operațiunilor economice. Ea se bazează pe cercetarea proceselor economice-de producție și financiare care formează activitatea întreprinderii. Prin urmare, pentru realizarea unei uniformități este necesară nu, pur și simplu concepția Planului de conturi, ci concepția de clasificare a conturilor. De aici rezultă că la baza Planului de conturi trebuie să stea clasificarea conturilor. Planul construit în afara clasificării nu va ordona informația reflectată și acesta va fi complicat de înțeles. Orice clasificare a conturilor urmărește minimum trei scopuri:

1) să arate natura unui sau altui cont (fiecare cont poate fi înțeles numai în comparație cu alte conturi);

2) să poată utiliza orice cont (adică să aleagă corect conturile la întocmirea formulei contabile);

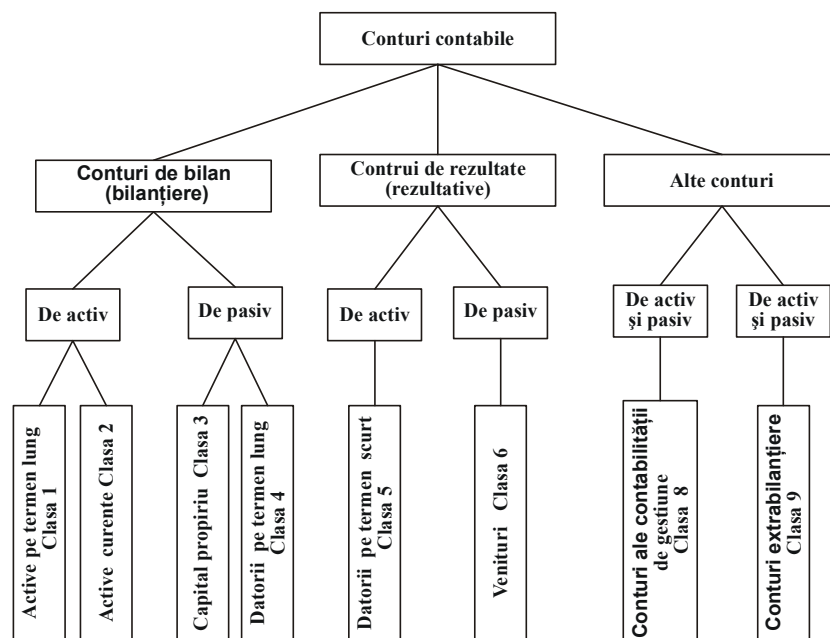
3) să aibă la dispoziție reperele necesare la elaborarea Planului de conturi.

Toate conturile contabile pot fi grupate după trei criterii:

- în funcție de destinația acestora - în conturi bilanțiere, rezultative etc.;

- în raport cu bilanțul - în conturi de activ și de pasiv;

- în funcție de conținut și structură - în clase determinate (fig.1).



**Fig. 1.** Clasificarea conturilor contabile

**Conturile de bilanț** reprezintă conturile care se utilizează pentru întocmirea bilanțului contabil (clasele 1—5).

**Conturile de rezultate** sunt conturi de venituri și cheltuieli destinate determinării rezultatului financiar (clasele 6 și 7).

Alte conturi cuprind conturile contabilității de gestiune (clasa 8) și conturi în afara bilanțului (extrabilanțiere) (clasa 9).

Fiecare clasă cuprinde o anumită grupă de conturi destinate reflectării obiectelor contabile omogene. De exemplu, clasa 1 include conturile necesare pentru evidența tipurilor de bunuri cu o durată de utilizare mai mare de un an, adică cu caracter de lungă durată. Planul de conturi contabile utilizat în Republica Moldova constă din 9 clase.

Gruparea conturilor în active și pasive este convențională, întrucât astfel de divizare se efectuează în raport cu bilanțul contabil. Deși se știe că o atribuție directă au doar conturile claselor 1-5, după acest criteriu se recomandă divizarea tuturor conturilor contabile.

În cadrul conturilor de bilanț sunt și conturi rectificative

(de regularizare) care se numesc și contrarii, întrucât se opun unui oarecare alt cont de activ sau de pasiv, de aceea se subdivizează în conturi active și pasive. În cazurile în care contul contrar se opune altui cont activ acesta se numește cont activ în clasa 1 „Active pe termen lung ” conturile contrarii (rectificative) cuprind conturile 113 „Amortizarea activelor nemateriale”, 124 „Uzura mijloacelor fixe ” și 126 „Epuizarea resurselor naturale ”. În cazul când contul contrar se opune altui cont pasiv, acesta se numește cont pasiv. în clasa 3 „ Capital propriu” acestea sunt conturile 313 „ Capital nevărsat”, 314 „Capital retras” și 334 „Dividende plătite în avans ”.

Un alt criteriu de grupare a conturilor este apartenența lor la un anumit tip de contabilitate (tab. 1).

**Tabelul 1. Tipuri de contabilitate și destinația conturilor contabile**

<b>Tipuri de contabilitate</b>	<b>Numărul și denumirea clasei de conturi</b>	<b>Destinația conturilor</b>
Contabilitatea financiară	Clasa 1 „Active pe termen lung” Clasa 2 „Active curente” Clasa 3 „Capital propriu” Clasa 4 „Datorii pe termen lung” Clasa 5 „Datorii pe termen scurt” Clasa 6 „Venituri” Clasa 7 „Cheltuieli”	Generalizarea informației privind situația și mișcarea mijloacelor și surselor de formare a acestora, veniturile și cheltuielile precum și determinarea rezultatului financiar
Contabilitatea de gestiune (managerială)	Clasa 8 „Conturi ale contabilității de gestiune”	Generalizarea informației privind consumurile de producție, costul producției (serviciilor) și alți indicatori interni
Contabilitatea extrabilanțieră (în afara bilanțului)	Clasa 9 „Conturi extrabilanțiere”	Generalizarea informației privind existența și mișcarea patrimoniului care nu



		aparține întreprinderii cu drepturi de proprietar, datoriile ne-incluse în bilanț
--	--	---

Apartenența conturilor la contabilitatea financiară, de gestiune (managerială) sau extrabilanțieră este dictată de necesitatea grupării informației pentru diverși utilizatori.

### 3. Conturi de activ și de pasiv

În conturile contabile se reflectă operațiunile economice, care exercită influența economică în două direcții: majorare (+) sau micșorare (-). Un rol important are determinarea corectă a părții contului (debit sau credit) în care vor fi înregistrate datele.

După cum se știe, bilanțul contabil al oricărei întreprinderi este alcătuit din posturi incluse în activ și pasiv, adică posturi care grupează patrimoniul pe tipuri și surse de formare a acestora. Analog posturilor de bilanț, conturile contabile, după cum s-a menționat, se subdivizează în conturi de activ și de pasiv.

**Conturi de activ** sunt conturile destinate pentru ținerea evidenței elementelor patrimoniale, consumurilor și cheltuielilor. Conturile de activ cuprind, de exemplu, conturile 111 „Active nemateriale”, 811 „Producției de bază” și 711 „Costul vânzărilor”.

**Conturile de pasiv** reprezintă conturile care reflectă sursele de formare a patrimoniului, precum și conturile de venituri.

Conturi de pasiv sunt conturile 311 „Capital statutar”, 411 „Credite bancare pe termen lung”, 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale” și 611 „Venituri din vânzări”.

Construcția conturilor de activ și de pasiv este diferită și necesită o examinare separată. Oglindirea contului de activ este arătată mai jos (fig. 4.3).

Structura contului de activ demonstrează modul de

efectuare a înregistrărilor în cont care constă în următoarele:

■ în debit se reflectă situația inițială a obiectului contabilizat (soldul inițial), operațiunile economice care majorează însemnătatea soldului inițial (rulajul) și soldul final;

■ în credit se înscriu operațiunile economice care diminuează importanța activului.

Soldul final poate fi debitor sau nul, deoarece este imposibil a consuma valori mai mari decât există în realitate. Aceasta se determină prin adunarea soldului inițial cu suma rulajului debitor al contului și scăderea sumei rulajului creditor.

Contul _____ (codul, denumirea contului)	
Debit	Credit
Sold la începutul lunii	Operațiuni economice care
Operațiuni economice care duc la majorarea activului (+)	duc la micșorarea activului (-),
Rula debitor	Rulaj creditor
Sold la sfârșitul lunii	

**Fig. 2.** Schema contului de activ

La determinarea soldului final al contului de activ poate fi utilizată următoarea formulă:

$$Sf = Si + D - C,$$

unde Sf reprezintă soldul final;

Si - soldul inițial;

D - rulajul debitor;

C - rulajul creditor.

În continuare este prezentat un exemplu de reflectare a informației în contul de activ:

Contul 241 „Casa”	
Debit	Credit
Sold 500	
1. Intrări 20.000	2. Cheltuieli 18.000

3. Intrări	30.000	4. Cheltuieli	31.500
Rulaj	50.000	Rulaj	49.500
Sold	1.000		

Conform datelor din bilanț, în casierie figurează sold în sumă de 500 lei. În baza acestei informații, deschizând contul respectiv, soldul la începutul lunii în sumă de 500 lei se înregistrează în debit, întrucât este un cont de activ. Potrivit regulii de funcționare a conturilor de activ, sumele ce reprezintă majorări se înregistrează în debit, iar sumele ce reprezintă micșorări – în credit. Pe parcursul lunii curente în urma efectuării a două operațiuni în casierie s-au încasat mijloace bănești în sumă de 50 000 lei (20 000+30 000), ceea ce constituie rulaj debitor. Suma totală a banilor utilizați din casierie (rulaj creditor) a constituit 49 500 lei.

După determinarea rulajelor debitor și creditor ale contului este necesar a calcula soldul final al perioadei de gestiune:  $500 + 50\,000 - 49\,500 = 1\,000$  lei.

Schema contului de pasiv (fig. 3) este opusă schemei contului de activ.

Contul _____ (codul, denumirea contului)	
Debit	Credit
	Sold la începutul lunii
Operațiuni economice care duc la micșorarea pasivului (-)	Operațiuni economice care reflectă majorarea pasivului (+),
Rula debitor	Rulaj creditor
	Sold la sfârșitul lunii

**Fig. 3.** Schema contului de pasiv

După cum se vede din schema prezentată, în contul de pasiv modul de efectuare a înregistrării este următorul:

- în credit conturile se reflectă la soldul inițial, cu operațiunile economice care majorează valoarea soldului inițial (rulaj) și soldul final;
- în debit se înregistrează operațiunile economice care micșorează valoarea soldului inițial (rulaj).

În conturile de pasiv soldul este permanent creditor (sau nul), întrucât pot fi utilizate doar sursele de finanțare existente.

Soldul final al contului de pasiv este egal cu suma soldului creditor la începutul perioadei și a rulajului creditor cu scăderea rulajului debitor.

Pentru determinarea soldului contului de pasiv poate fi utilizată următoarea formulă:

$$Sf = Si + C - D$$

Exemplu de reflectare a informației în contul de pasiv:

Contul 411 „Credite bancare pe termen lung”

Debit		Credit	
		Sold	60 000
2. Rambursarea creditului		1. Primirea creditului	
150 000			100 000
4. Rambursarea creditului		2. Primirea creditului	
170 000			200 000
Rula debitor	320 000	Rulaj	300 000
		Sold	40 000

Conform datelor din bilanț, datoriile față de bancă pentru creditele pe termen lung au constituit 60 000 lei. Deschizând contul 411 „Credite bancare pe termen lung”, soldul la începutul lunii în sumă de 60 000 lei se înscrie în credit, întrucât este un cont de pasiv.

Pe parcursul lunii, în urma efectuării a două operațiuni, datoriile s-au majorat în sumă totală de 300 000 lei (100 000+200 000), ceea ce constituie rulaj credita.

Diminuarea datoriilor ca rezultat al rambursării creditului în urma efectuării a două operațiuni constituie 320 000 lei (150 000+170 000) adică este rulaj debitor.

După determinarea rulajelor creditor și debitor ale contului se calculează sold final egal cu 40 000 lei (60 000+30 000-320 000).

Soldurile finale ale conturilor de activ și de pasiv sunt preluate la sfârșitul perioadei de gestiune în bilanțul contabil. De aceea aceste conturi se numesc **conturi de bilanț**.

Însă este de remarcat că există conturi care nu se reflectă în bilanț. Acestea sunt conturile de consumuri și alte conturi din

clasa 8, sumele acumulate (rulajele) ale cărora se decontează la finele fiecărei perioade de gestiune, astfel închizându-le. De aceea astfel de conturi nu au solduri inițial și final și se numesc **conturi tranzitorii**. Conturile tranzitorii cuprind conturi 811 „*Producția de bază*”, 812 „*Activități auxiliare*” și 813 „*Consumuri indirecte de producție*”.

Contul 813 „Consumuri indirecte de producție”			
Debit		Credit	
1. Consum de materiale		7. Decontarea consumurilor acumulate	
10 000		30 000	
2. Consum de energie electrică			
8 000			
2. Calcularea uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată			
2 000			
3. Reflectarea consumurilor privind			
5 000			
4. Contribuții pentru asigurările sociale			
14 500			
5. Calcularea uzurii mijloacelor fixe			
3 550			
Rula debitor	30 000	Rulaj	30 000

Consumurile în debitul contului 813 „*Consumuri indirecte de producție*” se acumulează pe parcursul lunii de gestiune, iar în credit acestea se decontează totalmente la finele lunii, de aceea soldul lipsește (nu are sold).

#### **4. Balanțele de verificare și însemnătatea de control al acestora**

Pentru gestionarea activității economice a întreprinderii și verificarea ținerii contabilității sunt necesare datele centralizate. Înregistrările efectuate pe parcursul lunii în conturi sunt separate și caracterizează, de regulă, un obiect contabil concret. În afară de aceasta, apare necesitatea în verificarea corectitudinii și plenitudinii înregistrărilor efectuate în conturi a tuturor

obiectelor cuprinse de contabilitate. Caracteristica generală a tuturor obiectelor contabile poate fi obținută prin sistematizarea unor indicatori într-un singur loc. Pentru sistematizarea informației conținute în conturi se întocmesc **balanțe de verificare**. Acestea reprezintă un procedeu de generalizare a înregistrărilor, rulajelor și soldurilor conturilor analitice și sintetice intervenite într-o perioadă de gestiune (luna), în scopul verificării exactității unelor operați economice efectuate în contabilitatea analitică și sintetică, pentru întocmirea bilanțului contabil și a raportului privind rezultatele financiare.

În balanțele de verificare se reflectă îmbinații privind soldurile inițiale și soldurile finale, totalurile rulajelor debitor și creditor intervenite pe parcursul lunii. După felul conturilor se deosebesc balanțele de verificare a conturilor sintetice și balanțele de verificare a conturilor analitice.

În **balanța de verificare a conturilor sintetice** se enumără toate conturile utilizate la întreprindere, rezervându-se totodată pentru fiecare din ele un rând, apoi urmează trei coloane-perechi, fiecare constând din debit și credit.

Coloana 1: „Sold inițial” prezintă soldurile debitor și creditor ale conturilor la începutul lunii care trebuie să coincidă cu datele bilanțului inițial: suma înscrisă în coloana debitoare a balanței de verificare trebuie să coincidă cu sumele reflectate în posturile de activ, iar sumele înscrise în coloana creditoare—cu sumele pasivului din bilanțul contabil.

Coloana 2: „Rulaje lunare” cuprind rulajele debitor și creditor ale conturilor din perioada de gestiune curentă, întrucât fiecare operațiune economică efectuată pe parcursul perioadei de gestiune se înscrie în debitul și creditul conturilor în aceleași sume, urmează a se obține în mod obligatoriu egalitatea totalurilor rulajelor debitoare și creditoare.

Coloana 3: „Sold final” - totalul sumelor debitoare și sumelor creditoare de asemenea trebuie să fie egale, deoarece soldul se calculează pentru fiecare cont în baza soldurilor inițiale și rulajelor lunare.

Soldul final al conturilor de activ se determină prin însumarea soldului inițial cu rulajul debitor și scăderea din suma

obținută a rulajului creditor. Soldul final al conturilor de pasiv se determină prin adunarea soldului inițial cu rulajul creditor și scăderea din suma obținută a rulajului debitor.

Egalitatea totalurilor celor trei coloane ale balanței de verificare a conturilor sintetice rezultă din esența metodei dublei înregistrări, în cadrul căreia fiecare operațiune economică se reflectă de două ori - în debitul unui cont și creditul altui cont cu sume egale.

Egalitatea - pereche a totalurilor din balanțele de verificare a conturilor lor sintetice are o mare însemnătate de control, deoarece lipsa egalității demonstrează că există o eroare în înregistrările contabile care este necesar să fie depistată și corectată. Erorile pot fi comise la înregistrarea operațiunilor economice și anume: înregistrarea a fost efectuată nu în contul la care aceasta se referă sau nu la suma indicată în document. Pentru depistarea unor atare erori trebuie de verificat dacă datele contabilității sintetice și analitice coincid. Exactitatea datelor din balanța de verificare a conturilor sintetice se verifică prin corelațiile ce se stabilesc între datele corespunzătoare ale contabilității analitice. De asemenea unele erori constau în faptul că unele operațiuni economice nu au fost înregistrate în contul sintetic, ca urmare ultimul fiind incomplet. Plenitudinea înregistrărilor în conturile sintetice se stabilește prin compararea totalurilor rulajelor debitoare și creditoare indicate în balanță cu totalul din jurnalul de înregistrare a operațiunilor economice. Această egalitate este condiționată de faptul că suma fiecărei operațiuni economice este reflectată atât în jurnalul de înregistrare a operațiunilor economice (debit și credit), cât și în conturile contabile.

Datele din coloanele 1 și 3 ale balanței de verificare a conturilor contabilității sintetice reprezintă o sursă pentru întocmirea bilanțului contabil al întreprinderii. Soldurile inițiale ale conturilor sintetice reprezintă posturile din bilanțul inițial, iar soldurile finale – posturile din bilanț la finele perioadei de gestiune. O astfel de balanță de verificare se numește balanță circulantă.

Astfel balanța de verificare a conturilor sintetice reprezintă

centralizarea rulajelor și soldurilor tuturor conturilor sintetice utilizate pentru întocmirea unui bilanț contabil nou, efectuarea unui control asupra înregistrărilor contabile și evaluarea situației generale a patrimoniului și surselor de formare a acestora în cursul perioadei de gestiune.

Modelul balanței de verificare a conturilor sintetice este prezentat în tabelul 2

**Tabelul 2. Balanța de verificare a conturilor sintetice pe luna septembrie (în lei)**

Număra și denumirea contului	Sold la 31.08.03		Rulaje pe luna septembrie		Sold la 30.09.03	
	debit	credit	debit	credit	debit	credit
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>
111. „Active nemateriale”	8000				8000	
113 „Amortizarea activelor nemateriale”		500		100		600
123 „Mijloace fixe”	41000			-	41000	
211 „Materiale”	13000		8500	7200	14300	
215 „Producția în curs de execuție”	4000			2000	2000	
216. „Produse”	11700		9100	10200	10600	
221 „Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale”	7800		12600	16300	4100	
227 „Creanțe pe termen scurt ale personalului”	1500				1500	
241 „Casa”	900		3500	4000	400	
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>
242 „Cont de decontare”	1700		15300	14050	18350	
311 „Capital		61500		2200		63700



statutar”						
332 „Profitul nerepartizat (pierderea neacoperită)” al anilor precedenți		3200	2200			1000
511 „Credite bancare pe termen scurt”		15000	2400			12600
521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale”		9800	10000	8500		8300
531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”		3200	4100	4400		3500
533 „Datorii privind asigurările”		800	1500	1100		400
534 „Datorii privind decontările cu bugetul”		2850	3500	2100		1450
611 „Venituri din vânzări”		18150		10500		28650
711 „Costul vânzărilor”	8400		7900		16300	
713 „Cheltuieli generale și administrative”	1600		2050		3650	
<b>Total</b>	<b>115000</b>	<b>115000</b>	<b>82680</b>	<b>82650</b>	<b>120200</b>	<b>120200</b>

După cum rezultă din balanța de verificare, totalurile debitoare și creditoare ale conturilor constituie: sold inițial - 115 000 lei, rulaje— 82 650 lei, sold final - 120 000 lei. Egalitatea totalurilor corespunzătoare demonstrează corectitudinea reflectării în contabilitatea curentă a tuturor operațiunilor economice și calcularea soldurilor conturilor sintetice.

Balanța de verificare a conturilor sintetice are, după cum s-a menționat deja, o mare însemnătate de control, însă

posibilitățile utilizării acesteia sunt destul de limitate. Rulajele indicate în ea reprezintă totalurile operațiunilor înregistrate într-un cont sau altul.

În baza acestor date este imposibil a obține informații mai detaliate, de exemplu, în legătură cu intrarea bunurilor sau direcțiile unde au fost expediate, despre natura bunurilor primite, la ce preț și în ce cantitate. Totodată, astfel de date sunt necesare întreprinderii și pentru conducerea operativă.

Pentru a obține date diverse după gradul de detaliere, pe lângă balanțele de verificare a conturilor sintetice, se întocmește **balanța de verificare a conturilor analitice** care reprezintă totalurile rulajelor și soldurilor conturilor analitice. Acestea sunt destinate obținerii informației privind situația și mișcarea patrimoniului întreprinderii, precum și controlului asupra corectitudinii și plenitudinii înregistrării datelor în contabilitate.

Balanțele de verificare ale conturilor contabilității analitice se întocmesc de asemenea lunar și sunt de două tipuri: balanțe de verificare a conturilor analitice destinate evidenței valorilor materiale și balanțe de verificare a conturilor analitice destinate evidenței operațiunilor de decontare. Balanțele de verificare a conturilor analitice se deschid pentru detalierea informației a unui oarecare cont sintetic. De exemplu, conturile analitice privind stocurile de mărfuri și materiale includ numărul de nomenclator sau de ordine, unitățile de măsură și mișcarea valorilor după cantitate și sumă.

Vom prezenta în continuare un exemplu de contabilitate analitică a materialelor.

Contul sintetic 211 „*Materiale*” cuprinde următoarea informație pe luna septembrie

Contul 211 „Materiale”			
Debit		Credit	
Sold la 31.08.03	13 000		
Intrări	8 500	Ieșiri	7 200
Rulaj	8 500	Rulaj	7200
Sold la 30.09.03	14 300		

Balanța de verificare a conturilor analitice destinate evidenței materialelor este prezentată în tabelul 4.

Pentru a ne convinge de corectitudinea înregistrărilor în conturile contabilității analitice, indicatorii finali în etalon bănesc se compară cu datele contului sintetic 211 „Materiale”. Soldul la 31.08.03 din balanța de verificare corespunde cu soldul inițial al contului sintetic 211 „Materiale ” și constituie 13 000 lei. Totalul intrărilor din balanța de verificare pe luna septembrie corespunde rulajului debitor al contului sintetic 211 „Materiale” și constituie 8 500 lei. Totalul ieșirilor din balanța de verificare corespunde rulajului creditor al contului sintetic 211 „Materiale ” și constituie 7 200 lei. Soldul final la 30.09.03 din balanța de verificare corespunde soldului contului sintetic 211 „Materiale” și constituie 14 300 lei.

Este necesar a lua în considerare faptul că spre deosebire de balanța de verificare a conturilor sintetice această balanță de verificare analitică nu are egalități în cadrul rulajelor.

Balanța de verificare a conturilor analitice pentru evidența decontărilor diferă de balanța de verificare a conturilor analitice destinată evidenței valorilor materiale prin faptul că acestea conțin un singur etalon bănesc

**Tabelul 3. Balanța de verificare analitică a contului de evidență a materialelor pe luna septembrie**

Denumirea tipurilor de materiale	Preț, lei	Sold la 31 august		Rulaj pe luna septembrie				Sold la 30 septembrie	
		Cantitatea, kg.	Suma, lei	Intrări		Ieșiri		Cantitatea, kg.	Suma, lei
				Cantitatea, kg.	Suma, lei				
Zahar tos	4.50	1300	5850	500	2250	200	900	1600	7200
Miere de albine naturală	20.00	50	1000			15	300	35	700

Făină de grâu de calitate superioară	3.00	2050	6150	1000	3000	1500	4500	1550	4650
Făină de grâu de calitate I	2.50			1300	3250	600	1500	700	1750
Total			13000		8500		7200		14300

Cele sus menționate pot fi ilustrate printr-un exemplu ce vizează decontările cu furnizorii.

În acest scop sunt prezentate dalele contului sintetic 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale ” pe luna septembrie.

Contul 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale

Debit		Credit	
Achitarea datoriilor	3 000	Sold la 31.08.03	9 800
Achitarea datoriilor	7 000	Formarea datoriilor	2 250
		Formarea datoriilor	6 250
Rulaj	10 000	Rulaj	8 500
		Sold la 30.09.03	8 300

Datele concrete privind conturile analitice în cadrul contului 521 „ Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale ” sunt prezentate în balanța de verificare (tab. 4).

**Tabelul 4. Balanța de verificare a conturilor analitice de evidență a decontărilor cu furnizorii pe luna septembrie 2003**

Furnizor	Sold la 31 august		Rulaj pe luna septembrie		Sold la 30 septembrie	
	debit	credit	debit	credit	debit	credit
Fabrica de zahăr „Alexăndreni”		2 800	3 000	2 250		2 050
Combinatul de panificație din Chișinău		7 000	7 000	6 250		6 250
Total		9 800	10000	8 500		8 300

Soldul la începutul lunii al conturilor contabilității analitice coincide cu soldul contului sintetic 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale” și constituie 9 800 lei. Comparând rulajele, de asemenea ne convingem în coincidența acestora. Rulajul debitor constituie 10 000 lei, iar rulajul creditor - 8 500 lei. Corespund de asemenea și soldurile finale în sumă de 8300 lei. în aceasta și constă funcția de control a balanței de verificare a conturilor analitice.

Deseori pentru compararea datelor contabilității analitice cu datele contabilității sintetice în locul balanțelor de verificare se întocmesc **balanțele soldurilor**. Acestea sunt numite astfel, deoarece ele includ numai soldul, adică soldurile finale ale stocurilor de mărfuri și materiale după natură, locuri de păstrare, gestionări. Soldurile se reflectă în balanțe în etaloane naturale și bănești. în aceste balanțe lipsesc indicatorii rulajelor, ceea ce simplifică întocmirea acestora (tab. 5).

**Tab. 5. Balanța soldurilor pentru contul 211 „Materiale”**

Denumirea materialelor	Preț, lei	Sold la 31ianuarie		Sold la 28 februarie	
		Cantitatea, kg	Suma, lei	Cantitatea, kg	Suma, lei
Zahăr tos	4,50	500	2 250	1 200	5 400
Făină de grâu de calitate superioară	3,00	1 020	3 060	2 300	6 900
Faină de grâu de calitatea I	2,50	800	2 000	-	-
<b>Total</b>			7 310		12 300

În funcție de forma de contabilitate (de exemplu, în cazul utilizării formei pe jurnale-order, atunci când contabilitatea analitică și cea sintetică se țin pe diverse conturi într-un singur sistem de înregistrare), dalele contabilității analitice și sintetice se compară nemijlocit cu totalul rulajelor contului sintetic. Date concrete privind rulajele tuturor conturilor le furnizează balanța

de verificare șah. Ea se întocmește după principiul matriceal, în baza datelor din jurnalul de înregistrare sau jurnalele-order, în care se indică anticipat corespondența conturilor pentru toate operațiunile economice. În activitatea practică tehnica întocmirii acesteia este facilitată de formularele propriu zise ale jurnalelor-order care prevăd gruparea rulajelor debitoare și creditoare ale conturilor corespondente.

În balanța de verificare șah tab 7 pentru fiecare cont sânt rezervate o coloană și un rând la intersecția cărora se obțin egalități. La conturile aflate pe rânduri se înscriu sumele debitoare, iar la conturile aflate pe coloane se înscriu sumele creditoare, ceea ce permite a reduce numărul de înregistrări în contabilitate. Corespondența conturilor se reflectă prin înregistrarea sumei operațiunii economice la intersecția coloanei și rândului respectiv.

De exemplu, celula de intersecție a rândului care corespunde contului „*Mărfuri*” și coloana care corespunde contului „*Datorii pe termen scurt aferente facturilor comerciale*” exprimă înregistrarea:

Debit contul 217 „ <i>Mărfuri</i> ”	30 000 lei
Credit contul 521 „ <i>Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale</i> ”	30 000 lei.

Această corespondență a conturilor reflectă operațiunile privind intrarea mărfurilor de la furnizori.

Cu ajutorul balanței de verificare șah poate fi stabilită operativ corectitudinea corespondenței conturilor, modificările intervenite în componența patrimoniului și surselor acestuia. Pe principiul înregistrării sub formă de șah se bazează o serie de procedee ale contabilității operațiunilor economice, în special, cu utilizarea borderourilor cumulative, precum și modul de generalizare a înregistrărilor utilizate în contabilitate.

Astfel, cu ajutorul balanțelor de verificare se stabilește corectitudinea reflectării operațiunilor economice în conturi prin metoda dublei înregistrări. Datele din balanțele de verificare a conturilor sintetice se utilizează la întocmirea bilanțului contabil.

Tabelul 6. Balanța de verificare șah

Conturi debitate	Conturi creditate								Total debit	
	123 „Mijloace fixe”	217 „Mărfuri”	241 „Casa”	242 „Cont de decontare”	351 „Rezultat financiar total”	521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale”	611 „Venituri din vânzări”	711 „Costul vânzătorilor”		721 Cheltuieli ale activității de investiții
123 „Mijloace fixe”	42500					42500				42500
217 „Mărfuri”		30000				30000				30000
241 „Casa”			24000			46000				46000
242 „Cont de decontare”										24000
351 „Rezultat financiar total”										24000
521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale”				12200						38000
611 „Venituri din vânzări”							46000			12200
711 „Costul vânzătorilor”		28000								46000
721 Cheltuieli ale activității de investiții	10000									28000
Total credit	10000	28000	24000	12200	46000	72500	46000	28000	10000	276700

### **5. Interdependența conturilor contabile cu bilanțul**

În contabilitate există o legătură organică nu numai între conturi, diverse tipuri de contabilitate, ci și între conturi și bilanț.

Indicatorii din bilanț, după cum se știe, caracterizează starea patrimoniului după componență (activ) și sursele de formare a acestuia (pasiv). Aceste date sunt prezentate în bilanț la începutul și finele perioadei de gestiune. Sumele înregistrate pe posturile bilanțului la începutul perioadei se reportează pe conturile sintetice corespunzătoare (în debit sau credit).

Acțiunile în vederea alegerii din bilanț a indicatorilor care caracterizează obiectul observării la începutul perioadei de gestiune și reportării acestora în calitate de sold inițial pe conturile contabile se numesc **deschiderea contului**. Prin urmare, pentru a deschide conturile perioadei curente este necesar de a prelua soldul inițial din bilanțul contabil, și, ca rezultat, se evidențiază legătura dintre conturi și bilanț la data întocmirii acestuia. În acest caz pentru fiecare tip de bunuri și surse de formare se deschide un cont distinct în care se înscrie soldul inițial. În contul de activ soldul inițial se înscrie în debit, iar în contul de pasiv - în credit. Totalul soldurilor inițiale ale conturilor de activ trebuie să fie egal cu totalul soldurilor inițiale ale conturilor de pasiv, concomitent, și cu totalurile activului și pasivului bilanțului.

Pe parcursul perioadei de gestiune, de exemplu, al lunii, în conturi se reflectă modificările (majorări și micșorări) care s-au produs ca rezultat al efectuării operațiunilor economice. La finele perioadei de gestiune după înregistrarea tuturor operațiunilor economice în fiecare cont se calculează rulajul, debitorul și creditorul (totalurile micșorării sau majorării patrimoniului și surselor) și soldurile la finele perioadei de gestiune. Ulterior rulajele și soldurile în scopul identificării erorilor de înregistrare se trec în balanța de verificare. Totalul soldurilor debitoare trebuie să fie egal cu totalul soldurilor creditoare. În cazul lipsei erorilor în contabilitate sau după înlăturarea acestora soldul final al conturilor stă la baza întocmirii bilanțului contabil. Totalul activului trebuie să fie egal



cu totalul pasivului.

**Exemplu.** întreprinderea dispune de următoarele date privind situația patrimoniului și sursele de formare a acestuia (tab. 7)

**Tabelul 7. Bilanțul contabil la 30 septembrie (varianta prescurtată)**

Activ	Suma, lei	Pasiv	Suma, lei
Mijloace fixe	60 000	Capital statutar	81 000
Materiale	30 000	Credite bancare pe termen scurt	23 000
Produse	15 000	Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale	28 000
Creanțe pe termen scurt aferente facturilor comerciale	10 000	Datorii față de personal privind retribuirea muncii	7 000
Casa	500	Datorii privind asigurările	2 000
Cont de decontare	25 500		
Total - activ	141 000	Total - pasiv	141 000

Operațiunile economice efectuate în luna octombrie sunt reflectate în contabilitatea curentă (tab 8).

**Tabelul 8. Jurnal de înregistrare a operațiunilor economice pe luna octombrie**

Operațiunea economică	Suma, lei	Conturi corespondente	
		debit	credit
1. S-au primit materiale de la furnizor	12 000	211	521
2. S-a transferat de pe contul de decontare pentru achitarea datoriilor față de furnizor	18 000	521	242
3. S-a ridicat din contul de decontare numerar în casierie	5 000	241	242
4. S-au plătit din casierie salarii personalului	5 200	531	241
5. S-au încasat în contul de decontare plățile cumpărătorilor	10 000	242	221
6. S-au virat din contul de decontare contribuții organelor de asigurări sociale	2 000	533	242

În baza informației prezentate este necesar:

- a deschide conturi contabile;
- a înscrie operațiunile economice în conturi, a calcula rulajele și a determina soldul final;
- a întocmi bilanțul contabil la 31 octombrie.

În baza datelor din posturile bilanțului contabil (vezi tab. 7) se deschid conturile corespunzătoare prin înscrierea soldului în debit sau credit, în funcție de faptul în care parte a bilanțului acesta se află - în activ sau pași .

De exemplu, suma de 30 000 lei din postul de bilanț „*Materiale*” se reflectă ca sold în debitul contului 211 „*Materiale*”.

Utilizând informația din jurnalul de înregistrare a operațiunilor economice (vezi tab. 8), se înscriu sumele corespunzătoare în debitul sau creditul conturilor, indicându-se

numărul de ordine al operațiunii.

După calcularea rulajelor conturilor și a soldurilor finale ale conturilor se porcede la întocmirea bilanțului contabil la 31 octombrie. Drept bază pentru completarea bilanțului contabil servește soldul final al conturilor: soldul debitor al conturilor fiind înscris în activul bilanțului, iar soldul creditor - în pasiv (tab. 8). De exemplu, după calcularea rulajelor debitor și creditor în contul 211 „*Materiale*” se determină soldul final în sumă de 42 000 lei. (30 000+12 000) care este reportat în activul bilanțului contabil la 31 octombrie.

Prin urmare, conturile se deschid în baza datelor din bilanțul inițial, iar prin soldul lor final furnizează informații suplimentare. De aici rezultă legătura reciprocă strânsă dintre conturi și bilanț.

Referitor la aceasta în teoria contabilității există două puncte de vedere:

- bilanțul rezultă din conturi;
- conturile rezultă din bilanț.

**Tabelul** Bilanțul contabil la 31 octombrie

Activ	Suma, lei	Pasiv	Suma, lei
Mijloace fixe	60 000	Capital statutar	81 000
Materiale	42 000	Credite pe termen scurt	23 000
Produse	15 000	Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale	22 000
Casa	300	Datorii față de personal privind retribuirea muncii	1 800
Cont de decontare	10 500		
Total activ	127 800	Total pasiv	127 800

În cazul în care bilanțul contabil se întocmește la finele perioadei de gestiune în baza datelor din conturi, firește, se

aplică primul punct de vedere. Dacă, însă, conturile se deschid în baza datelor soldului inițial pe posturi de bilanț, este acceptabil cel de-al doilea punct de vedere.

### **6. Planul de conturi contabile**

În scopul obținerii unei informații curente privind activitatea economică și generalizării datelor pentru întocmirea rapoartelor financiare este necesar un nomenclator de conturi contabile. Acesta trebuie să asigure utilizarea unor date necesare privind situația și mișcarea patrimoniului, existența și modificarea surselor acestuia, veniturile, cheltuielile și rezultatele financiare ale activității întreprinderii. În vederea realizării acestor scopuri a fost elaborat **Planul de conturi contabile** care reprezintă un nomenclator sistematizat de conturi care asigură uniformitatea contabilității curente a activității economice și reflectarea evenimentelor acesteia. Utilizarea acestuia asigură descrierea clară și obiectivă a operațiunilor economice, reflectarea uniformă a activelor și pasivelor în contabilitate conform cerințelor Standardelor Naționale de Contabilitate (S.N.C.).

Planul de conturi reprezintă un act normativ de bază în domeniul contabilității și, bazându-se pe nomenclatorul acestuia, contabilul înregistrează operațiunile economice și le transformă într-o informație sistematizată. Cu ajutorul acestuia fiecare operațiune economică este reflectată dublu în contabilitate. Înțelegând sensul informației reflectate în conturi administrația are posibilitate să analizeze operațiunile economice și să ia în mod operativ deciziile respective.

Planul de conturi contabile, precum și Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile sunt aprobate prin ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr. 174 din 25 decembrie 1997 și au intrat în vigoare începând cu 1 ianuarie 1998.

Planul de conturi este elaborat, ținând cont de particularitățile economiei de piață. Acesta se extinde asupra tuturor persoanelor juridice și fizice care desfășoară activitate de întreprinzător înregistrate în Republica Moldova și situate atât

pe teritoriul acesteia, cât și peste hotarele ei, indiferent de apartenența lor ramurală, tipul de proprietate și forma de organizare juridică (cu excepția băncilor și instituțiilor bugetare).

Planul de conturi constă din următoarele capitole:

- I. Dispoziții generale.
- II. Terminologia.
- III. Nomenclatorul conturilor contabile.
- IV. Normele metodologice de utilizare a conturilor contabile.

Capitolul I cuprinde conținutul Planului de conturi, determină sfera de aplicare și legătura acestuia cu formularele rapoartelor financiare, modul de clasificare și simbolizare a conturilor.

Capitolul II conține definițiile termenilor și noțiunilor de bază formulate în conformitate cu terminologia acceptată în practica mondială și incluse în Standardele Naționale de Contabilitate.

În capitolul III este prezentat nomenclatorul conturilor contabile care cuprinde clasele și grupele de conturi, evidențiind totodată conturile de gradul I (sintetice) și de gradul II (subconturile).

În capitolul IV sânt caracterizate clasele, grupele de conturi și conturile de gradul I, este prezentată corespondența conturilor pe tipurile de bază ale operațiunilor economice.

Principiul întocmirii Planului de conturi (anexa 1) se bazează pe criteriul de clasificare a conturilor după conținutul economic, fiind orientat spre asigurarea unei uniformități la reflectarea operațiunilor în conturi.

Planul de conturi cuprinde 9 clase:

1. Active pe termen lung.
2. Active curente.
3. Capital propriu.
4. Datorii pe termen lung.
5. Datorii pe termen scurt.
6. Venituri.
7. Cheltuieli.

8. Conturi ale contabilității de gestiune.

9. Conturi extrabilanțiere.

Clasele 1-7 cuprind conturile contabilității financiare, clasa 8 - conturile contabilității de gestiune (manageriale), clasa 9 - conturi în afara bilanțului.

Apartenența contului la o clasă sau alta se determină după prima cifră a simbolului acestuia.

Simbolul grupei de conturi constă din două cifre. Prima cifră indică simbolul clasei, din care face parte grupa respectivă, a doua cifră – numărul de ordine al grupei în clasa respectivă.

Conturile de gradul I sunt simbolizate cu trei cifre: primele două cifre formează codul (simbolul) la care se referă contul respectiv, iar a treia - numărul contului de gradul I. De exemplu, contului de gradul I „*Mijloace fixe*” i s-a atribuit codul 123: prima cifră (1) înseamnă numărul clasei de conturi „*Active pe termen lung*”, primele două cifre (12) – numărul contului de gradul I (contului sintetic) „*Mijloace fixe*”.

Conturile de gradul II (subconturile) sunt simbolizate cu patru cifre: primele trei cifre arată codul contului de gradul I, a patra cifră - numărul subcontului. De exemplu, contului de gradul II „*Clădiri*” i s-a atribuit codul 1231, în care a patra cifră (1) indică numărul de ordine al acestuia.

Subconturile se utilizează, după caz, numărul acestora poate fi mărit atunci când întreprinderea are nevoie de aceasta.

În fiecare clasă a **Planului de conturi** sunt prevăzute numere de rezervă ale grupelor de conturi, iar în cadrul fiecărei grupe – numere de rezervă ale conturilor sintetice.

Caracterul și destinația informației reflectate în conturi depinde de tipul de contabilitate și apartenența la o clasă sau alta. Conturile sunt create și se ordonează în raport cu structura rapoartelor financiare. De regulă, codurile și denumirile conturilor sunt identice cu posturile incluse în rapoartele financiare, ceea ce facilitează considerabil întocmirea acestora.

Legătura conturilor contabile cu formularele de bază ale rapoartelor financiare este prezentată în fig. 2.

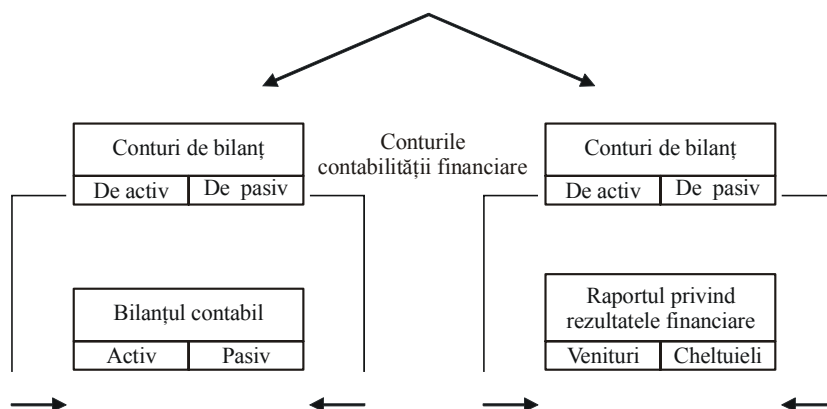


Fig. 2. Legătura conturilor cu rapoartele financiare

Conturile contabilității financiare se utilizează pentru generalizarea informației care urmează a fi reflectată în rapoartele financiare și destinată utilizatorilor interni și externi. Acestea se subdivizează în conturi de bilanț și conturi de rezultate. Conturile de bilanț (clasele 1 – 5) corespund structurii bilanțului. Conturile de activ sunt destinate completării posturilor de activ, iar conturile de pasiv – completării posturilor de pasiv ale bilanțului.

Clasele de conturi au următor conținut:

**Clasa 1 „Active pe termen lung”** (codurile conturilor 111-142) îmbină trei grupe de conturi în care se reflectă activele nemateriale, activele materiale pe termen lung, activele financiare pe termen lung.

**Clasa 2, „Active curente”** (codurile conturilor 211-252) cuprinde cinci grupe de conturi în care se contabilizează stocurile de mărfuri și materiale, creanțele pe termen scurt, mijloacele bănești, alte active curente.

**Clasa 3 „Capital propriu”** (codurile conturilor 311-351) include cinci grupe de conturi utilizate pentru evidența capitalului statutar și suplimentar, rezervelor, profitului nerepartizat (pierderi neacoperite), capitalului secundar, rezultatului financiar total.

**Clasa 4 „Datorii pe termen lung”** (codurile conturilor

411 - 426) cuprinde două grupe de conturi în care se contabilizează datoriile financiare pe termen lung, datoriile calculate pe termen lung.

Clasa 5 „**Datorii pe termen scurt**” (codurile conturilor 511 — 539) cuprinde trei grupe de conturi în care se reflectă datoriile financiare pe termen scurt, datoriile comerciale pe termen scurt și datoriile calculate pe termen scurt.

Conturile de rezultate sunt unite în două clase 6 „**Venituri**” și 7 „**Cheltuieli**”. Evidențierea unor clase de conturi distincte pentru evidența veniturilor și cheltuielilor este condiționată de necesitatea determinării rezultatului financiar pe fiecare perioadă de gestiune.

Clasa 6 „**Venituri**” (codurile conturilor 611 - 623) cuprinde două grupe de conturi de pasiv utilizate pentru reflectarea veniturilor din activitatea operațională și neoperațională.

Clasa 7 „**Cheltuieli**” (codurile conturilor 711-731) cuprinde trei grupe de conturi de activ destinate contabilizării cheltuielilor activității operaționale, cheltuielile activității neoperaționale și cheltuielile (economii) privind impozitul pe venit.

Conturile contabilității de gestiune cuprind (clasa 8) informația necesară pentru gestionarea procesului de producție în cadrul întreprinderii propriu-zise și luarea deciziilor în perspectivă, calcularea costului producției (lucrărilor și serviciilor), determinarea rezultatelor financiare pe centre de responsabilitate etc.

Clasa 8 „**Conturile contabilității de gestiune**” (codurile conturilor 811 -822) unește două grupe de conturi: privind evidența consumurilor de producție pe articole și alte conturi ale contabilității de gestiune.

Clasa conturilor extrabilanțiere sunt destinate generalizării informației privind existența și mișcarea:

- activelor pe termen lung și curente care nu aparțin întreprinderii, însă se află la dispoziția ei (mijloace fixe în cazul arendării curente, valorile materiale primite în custodie, prelucrare etc.);



- drepturilor și obligațiilor convenționale;
- altor active și operațiuni pentru control.

Clasa 9 **„Conturi extrabilanțiere”** (codurile conturilor 911-951) cuprinde următoarele grupe: activele pe termen lung arendate, stocurile de mărfuri și materiale, titlurile de valoare care nu aparțin întreprinderii, datoriile și plățile convenționale, alte mijloace și datorii din contabilitatea extrabilanțieră.

Conturile extrabilanțiere nu intră în corespondență între ele, precum și cu conturile din alte clase.

Conturile din clasa 9 se deschid, după caz, pornind de la particularitățile activității întreprinderii.

## METODICA CONTABILITĂȚII OPERAȚIUNILOR ECONOMICE DE BAZĂ

- 1. Noțiunea de evidență a procurării mijloacelor;**
- 2. Schema generală a evidenței consumurilor de producție;**
- 3. Modul de contabilizare a cheltuielilor și veniturilor și de determinare a rezultatului financiar;**

### *1. Noțiunea de evidență a procurării mijloacelor*

Una din condițiile de bază ale funcționării neîntrerupte a întreprinderii este asigurarea oportună a acesteia cu mijloace necesare pentru desfășurarea activității de producție și economice. Acestea cuprind activele nemateriale, activele materiale pe termen lung, investițiile financiare, stocurile de mărfuri și materiale.

Cea mai mare parte a mijloacelor întreprinderea o procură de la alte întreprinderi și organizații numite furnizori. De aceea în contabilitate, în primul rând, este necesar a reflecta valoarea mijloacelor procurate, precum și decontările întreprinderii cu furnizorii. În afară de aceasta, în majoritatea cazurilor procurarea mijloacelor este însoțită de diverse consumuri numite consumuri de transport-aprovizionare care de asemenea trebuie contabilizate și incluse în costul mijloacelor procurate. Acestea cuprind consumurile de transportare până la întreprindere, de de încărcare și descărcare, taxele vamale, deplasările legate de procurarea mijloacelor, plățile pentru asigurarea valorilor materiale în drum etc.

Înainte de a arăta corespondența conturilor vom concretiza conturile care se utilizează pentru procurarea diverselor mijloace.

Activele nemateriale procurate de la terți se reflectă nemijlocit în contul 111 „Active nemateriale”. La crearea în cadrul întreprinderii a activelor nemateriale (de exemplu, a programelor informatice) consumurile se acumulează mai întâi în contul 112 „Active nemateriale în curs de execuție”, iar în

cazul punerii în funcțiune a acestora se trec în contul 111 „*Active nemateriale*”.

Procurarea și crearea activelor materiale pe termen lung este un proces mai complicat. De aceea valoarea de cumpărare și toate consumurile privind procurarea, crearea, montarea și modernizarea acestora se reflectă în contul 121 „*Active materiale în curs de execuție*”.

La punerea în funcțiune a obiectelor de mijloace fixe, toate consumurile se trec din contul 121 „*Active materiale în curs de execuție*” în contul 123 „*Mijloace fixe*”. Valoarea terenurilor și resurselor naturale procurate de întreprindere se reflectă respectiv în conturile 122 „*Terenuri*” și 125 „*Resurse naturale*”.

Investițiile, după cum se știe, sunt pe termen lung și pe termen scurt și pot fi alocate în părți nelegate și legate. În funcție de aceste criterii pentru evidența investițiilor în planul de conturi sunt prevăzute conturile: 131 „*Investiții pe termen lung în părți nelegate*”; 132 „*Investiții pe termen lung în părți legate*”; 231 „*Investiții pe termen scurt în părți nelegate*”; 232 „*Investiții pe termen scurt în părți legate*”.

Pentru evidența procurării stocurilor de mărfuri și materiale se utilizează următoarele conturi: 211 „*Materiale*”; 213 „*Obiecte de mică valoare și scurtă durată*”; 217 „*Mărfuri*”.

Consumurile de transport-aprovizionare se reflectă în conturile în care se contabilizează valoarea de procurare a valorilor materiale procurate. Aceasta permite a determina costul efectiv al fiecărui tip de stocuri procurate.

Este necesar de remarcat că în cazul procurării mijloacelor, întreprinderea cumpărătoare plătește taxa pe valoarea adăugată, însă această sumă nu se include în costul bunurilor achiziționate și se reflectă în contul 534 „*Datorii privind decontările cu bugetul*”.

Datoriile față de furnizori aferente procurării mijloacelor, inclusiv taxa pe valoarea adăugată, se reflectă în următoarele conturi: 521 „*Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale*” și 522 „*Datorii pe termen scurt față de părțile legate*”.

Dacă întreprinderea cumpărătoare acordă un avans furnizorului, această sumă se reflectă în contul 224, „Avansuri pe termen scurt acordate ” și se înregistrează la calculul definitiv.

În cazul procurării bunurilor materiale prin intermediul titularilor de avans, lor li se acordă în prealabil un avans, care se utilizează ulterior pentru cumpărarea bunurilor. Astfel de operațiuni se contabilizează în contul 227 „Creanțe pe termen scurt față de personal”.

## ***2. Schema generală a evidenței consumurilor de producție***

Majoritatea întreprinderilor de producție dispun de secții pentru fabricarea producției și prestarea serviciilor care reprezintă **producția de bază**. Însă secțiile de bază au nevoie de subdiviziuni de deservire care prestează servicii de aprovizionare cu energie electrică, energie termică, de transportare, reparație etc., care nu pot fi prestate întotdeauna de terți (organizații specializate). Aceste subdiviziuni cuprind cazangeria, secția electrică, autotransportul, atelierul de reparație și se numesc **secții auxiliare**.

Pentru evidența consumurilor în planul de conturi sunt rezervate conturi speciale: 811 „Producția de bază”, 812 „Activități auxiliare ”.

Consumurile producției de bază se subdivizează în consumuri **directe** și **indirecte**. Consumurile materiale directe, consumurile directe privind retribuirea muncii și contribuțiile pentru asigurările sociale aferente lor se reflectă nemijlocit în debitul contului 811 „Producția de bază” și în creditul conturilor de evidență a consumurilor specificate. În componența consumurilor indirecte de producție se includ consumurile privind întreținerea și deservirea utilajului și încăperilor secțiilor, salariile personalului administrativ al secțiilor cu contribuțiile pentru asigurările sociale etc. Consumurile indirecte de producție se acumulează în debitul contului 813 „Consumuri indirecte de producție ”, iar la sfârșitul lunii se trec în tipuri distincte de produse prin reflectarea în debitul contului 811 „ Producția de bază ” și creditul contului 813.

Consumurile serviciilor auxiliare se reflectă în debitul contului 812 „*Activități auxiliare* ” și în creditul conturilor de evidență a diverselor tipuri de mijloace și surse. La sfârșitul lunii consumurile secțiilor auxiliare privind prestarea serviciilor se repartizează proporțional cu cantitatea acestora după destinație și se trec din creditul contului specificat în debitul conturilor 811 „*Producția de bază*”, 813 „*Consumuri indirecte de producție*”, 712 „*Cheltuieli comerciale*”, 713 „*Cheltuieli generale și administrative* ” etc.

Astfel, la sfârșitul perioadei de gestiune în debitul contului 811 „*Producția de bază* ” vor fi acumulate toate consumurile de producție efectuate în cursul perioadei respective.

La acestea se adună consumurile aflate în stoc la începutul perioadei din creditul contului 215 „*Producția în curs de execuție* ”. În afară de aceasta se determină și se evaluează stocurile producției în curs de execuție la finele perioadei. Costul efectiv al stocurilor specificate și produselor finite se trec în creditul contului 811 și debitul conturilor 215 „*Producția în curs de execuție*” și 216 „*Produse*”.

În cazul în care întreprinderea prestează servicii către terți, costul acestora se trece la finele perioadei de gestiune din creditul contului 811 „*Producția de bază* ” în debitul contului 711 „*Costul vânzărilor* ”.

Operațiunile economice specificate se reflectă în contabilitatea financiară. În contabilitatea managerială consumurile se grupează în conturile analitice pe tipuri de produse sau alte obiecte în scopul calculării costului acestora.

### ***3. Modul de contabilizare a cheltuielilor și veniturilor și de determinare a rezultatului financiar***

După cum s-a remarcat, cheltuielile întreprinderii se deosebesc de consumuri prin faptul că acestea își găsesc reflectare în *raportul privind rezultatele financiare* și se compară cu veniturile obținute pentru determinarea rezultatului activității. În acest caz cheltuielile și veniturile se grupează pe următoarele tipuri de activități: operațională, de investiții, financiară.

Separat se reflectă rezultatele evenimentelor excepționale (calamităților naturale, perturbărilor politice, modificarea legislației etc.).

**Activitatea operațională** reprezintă activitatea întreprinderii legată de fabricarea produselor, prestarea serviciilor, vânzarea mărfurilor.

**Activitatea de investiții** cuprinde operațiunile privind ieșirea activelor nemateriale și materiale pe termen lung și a investițiilor pe termen lung, precum și operațiunile privind primirea dividendelor.

În **activitatea financiară** se includ operațiunile privind arenda finanțată, primirea creditelor și împrumuturilor pe termen lung, precum și reflectarea diferențelor valutare etc.

Pentru evidența cheltuielilor se utilizează conturile din clasa 7 grupate în conformitate cu tipurile de activități menționate în care acestea se acumulează în debit în cursul anului cu total cumulativ.

Evidența veniturilor se ține pe conturile din clasa 6, de asemenea clasificate pe tipuri de activități în care în cursul anului se acumulează în credit cu total cumulativ.

Cheltuieli și venituri, fără întocmirea unei oarecare înregistrări contabile.

La sfârșitul anului o astfel de comparare se efectuează în ordine sistemică, adică cu ajutorul contului special 351 „Rezultat financiar total” în care se trec toate sumele din conturile de cheltuieli (în debit) și din conturile de venituri (în credit). Diferența dintre rulajele debitor și creditor ale contului 351 reprezintă rezultatul financiar al activității întreprinderii (profit sau pierderi) care se reflectă în contul 333 „Profitul (pierderea) anului de gestiune”.

## EVALUAREA ȘI ROLUL ACESTEIA ÎN CONTABILITATE

- 1. Etaloanele contabile;**
- 2. Metodele de evaluare utilizate în contabilitate;**
- 3. Calculația – metodă a evaluării.**

### *1. Etaloane contabile*

Contabilitatea înglobează funcțiile de observare, măsurare și înregistrare a datelor care formează reflectarea cantitativă a activității economice. În stadiul timpuriu al dezvoltării relațiilor economice exercitarea numai a acestor funcții satisfăcea necesitățile vieții economice.

Pe măsura dezvoltării forțelor de producție a apărut necesitatea socială în obținerea nu numai a informației cantitative, ci și a celei calitative în baza comensurării datelor de diferită natură. Apariția banilor ca un echivalent general a permis generalizarea informației eterogene, grupând datele și supunându-le analizei. Practic aceasta a condus la extinderea funcției contabilității care constă în gruparea și generalizarea datelor în scopul controlului și luării deciziilor. Totodată, contabilitatea devine o funcție a gestiunii, întrucât este menită să asigure cu informații aparatul de conducere.

În prezent pentru exercitarea funcțiilor sale contabilitatea utilizează toate tipurile de etaloane: naturale, de muncă și bănești.

**Etaloanele naturale** (kg, m, bucăți, l etc.) dezvăluie caracteristica cantitativă a obiectelor de contabilitate omogene și servesc pentru obținerea informației în anumite unități în funcție de particularitățile acestora.

Etaloanele naturale dau posibilitate de a efectua contabilitatea operativă și controlul stării și mișcării mijloacelor la întreprindere, extinde hotarele contabilității analitice. Astfel, contabilitatea în expresie naturală a materialelor, produselor finite, mărfurilor la depozite permite a avea oricând informație despre cantitatea, calitatea lor pe fiecare gestionar și loc de

păstrare, a cunoaște cantitatea valorilor primite și expediate într-o perioadă determinată.

**Etaloanele de muncă** sunt destinate pentru contabilitatea timpului utilizat. În acest caz drept unitate de măsură servesc orele, minutele, zilele. Cu ajutorul acestora se determină și se controlează normele de producție, productivității muncii, salariilor.

Însă etaloanele naturale și de muncă au o sferă de aplicare strict limitată. Utilizarea acestora pentru evidența obiectelor eterogene este imposibilă. De aceea acestea se aplică, în general, pentru evidența operativă și de control.

Etalonul care permite generalizarea obiectelor de contabilitate eterogene este etalonul bănesc. Unitatea de măsură în acest caz este leul moldovenesc - unitatea valutei naționale.

Fără utilizarea etaloanelor bănești ar fi imposibilă aplicarea elementelor de bază ale contabilității conturilor sintetice, dublei înregistrări, generalizării bilanțiere.

În afară de aceasta, etalonul bănesc permite a calcula un șir de indicatori care caracterizează activitatea calitativă a întreprinderii, care cuprind consumurile de producție, costul de producție, profitul, rentabilitatea etc. Diapazonul aplicării etalonului bănesc este foarte vast, ceea ce este condiționat de aplicarea acestuia atât de sine stătător, cât și în îmbinare cu etaloanele naturale și de muncă.

## ***2. Metode de evaluare utilizate în contabilitate***

O particularitate distinctivă a contabilității este reflectarea generalizată a mijloacelor întreprinderii și a resurselor de formare a acestora. După cum se știe, în bilanțul contabil se reflectă activele și pasivele, în *raportul privind rezultatele financiare* - veniturile și cheltuielile, profitul (pierderile). O astfel de generalizare a diverselor tipuri de mijloace este posibilă numai cu ajutorul evaluării acestora în expresie bănească. De exemplu, pentru obținerea indicatorului „mijloace fixe” se însumează datele privind clădirile, construcțiile speciale, mașinile și utilajul, instrumentele și inventarul pe ansamblul întreprinderii.



Astfel, evaluarea este expresia bănească a mijloacelor întreprinderii. În baza acesteia se efectuează contabilitatea curentă și generalizarea datelor în rapoartele financiare.

Evaluarea tuturor mijloacelor economice și datoriilor reflectate în contabilitate se efectuează în valută națională, adică în lei moldovenești. Dacă mijloacele procurate sunt exprimate în valută străină, acestea se recalculează la cursul Băncii Naționale a Moldovei la data efectuării operațiunii economice. Concomitent în contabilitatea analitică se efectuează înregistrarea decontărilor și plăților în valuta străină corespunzătoare.

Prin urmare, evaluarea, ca element esențial al metodei contabilității are o mare însemnătate pentru reflectarea obiectivă, reală a situației financiare a întreprinderii și rezultatelor activității acesteia. Cu ajutorul evaluării este posibilă determinarea unui șir de indicatori generalizatori și a nivelului eficienței deciziilor luate de aparatul de conducere. Determinarea incorectă a evaluării reale a unor obiecte de contabilitate distincte poate conduce la interpretarea denaturată a stării și mișcării mijloacelor întreprinderii.

Este de remarcat că evaluarea activelor întreprinderii la diverse stadii ale mișcării acestora este diferită. Există metode de evaluare a mijloacelor la intrarea acestora la întreprindere, în contabilitatea curentă, la întocmirea bilanțului contabil și la ieșirea acestora. Vom examina modul de evaluare a activelor în toate cazurile menționate.

În conformitate cu regulile în vigoare, mijloacele intrate la întreprindere se evaluează la valoarea de intrare (istorică). Aceasta cuprinde valoarea de cumpărare și consumurile privind achiziționarea mijloacelor.

În cazul procurării de către întreprindere a mașinilor și utilajului, altor tipuri de mijloace și stocuri de mărfuri și materiale în consumurile privind achiziționarea se includ:

- a) consumurile privind transportarea bunurilor materiale până la locul de aflare a întreprinderii;
- b) consumurile de încărcare - descărcare;
- c) consumurile de deplasare aferente achiziționării

- mijloacelor;
- d) taxele vamale (în cazul importului);
  - e) ratele de asigurare (în timpul aflării bunurilor în drum). Astfel de consumuri se numesc consumuri de transport - achiziționare.

Suma taxei pe valoarea adăugată nu se include în valoarea de intrare a mijloacelor procurate și se reflectă separat.

Dacă întreprinderea a procurat utilaj care necesită montaj pentru punerea în funcțiune, consumurile de montaj se raportează la valoarea de intrare a obiectului.

La construirea clădirilor și construcțiilor speciale cu forțele proprii ale întreprinderii valoarea de intrare a acestora va include consumurile de materiale, salariile, consumurile de regie și alte consumuri legate de construcții.

Produsele finite, semifabricatele produse de întreprindere se evaluează la costul efectiv care se compune din consumurile directe de materiale, consumurile directe privind retribuirea muncii și consumurile indirecte de producție.

Contabilitatea curentă a mișcării materialelor și mărfurilor poate să se efectueze la valoarea de cumpărare și costul normativ, însă cu aducerea obligatorie a acestora la finele perioadei de gestiune până la costul efectiv de procurare sau fabricare prin care se subînțelege **valoarea de intrare**.

În legătură cu procesele inflaționiste și alte procese se efectuează reevaluarea activelor pe termen lung și, ca rezultat patrimoniul se evaluează la valoarea actuală. În procesul exploatării la mijloacele fixe (cu excepția terenurilor) se calculează uzura. Pentru activele nemateriale se calculează amortizarea. Scăzând din valoarea de intrare (reevaluată) a sumei uzurii (amortizării) se obține **valoarea de bilanț** a activelor pe termen lung.

Evaluarea mijloacelor fixe este prezentată în figura 1. Ieșirea activelor pe termen lung se evaluează la valoarea de bilanț.

Stocurile de mărfuri și materiale, alte active curente la momentul întocmirii bilanțului contabil se evaluează la valoarea cea mai mică dintre costul efectiv sau valoarea realizabilă netă.

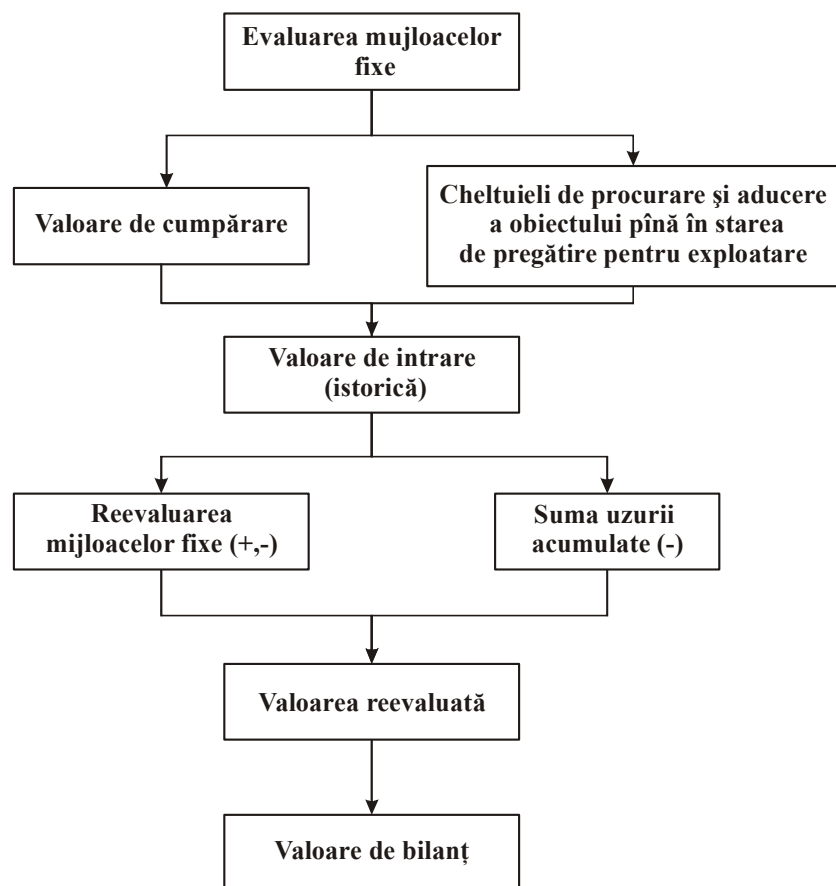


Fig.1 Schema componentelor evaluării mijloacelor fixe

Ieșirea stocurilor de mărfuri și materiale este complicat a fi evaluată la costul efectiv, întrucât determinarea acesteia în contabilitatea curentă este dificilă. De aceea actele normative admit evaluarea acestora după una din următoarele metode: costul mediu ponderat, prețul primelor achiziții de loturi în funcție de timp (FIFO), prețul ultimelor achiziții în funcție de timp (LIFO).

Esența **metodei costului mediu ponderat ( $P_m$ )** constă în determinarea prețului mediu al tipului de stocuri dat în cursul perioadei după formula:

$$P_m = \frac{V_s + V_i}{C_s + C_i},$$

unde  $V_s$  – valoarea stocurilor unui tip de bunuri materiale;  
 $V_i$  – valoarea bunurilor materiale intrate în cursul perioadei de gestiune;  
 $C_s$  – cantitatea bunurilor aflate în stoc;  
 $C_i$  – cantitatea bunurilor materiale intrate în cursul perioadei de gestiune.

Conform **metodei FIFO**, bunurile materiale ieșite se evaluează la prețurile acelor loturi care au intrat primele la întreprindere. Astfel în condițiile creșterii prețurilor ieșirea bunurilor întotdeauna se va evalua în prețuri mai mici. Însă soldul acestora va fi evaluat în prețuri mai mari.

La utilizarea **metodei LIFO**, dimpotrivă, bunurile materiale ieșite se evaluează la prețurile loturilor intrate ultimele la întreprindere. Ca rezultat, în cazul instabilității prețurilor, ieșirea bunurilor se va evalua la prețuri mai mari, ceea ce satisface interesele agenților economici, însă soldul acestora va fi evaluat la prețuri mai mici.

### 3. Calculația - metodă a evaluării

Deja este cunoscut că metoda principală de evaluare a mijloacelor economice este costul efectiv, însă pentru determinarea acestuia sunt necesare un șir de procedee, care poartă denumirea de **calculație**. Prin urmare calculația este un proces de calculare a consumurilor aferente unui tip concret (unei unități) de mijloace economice.

Calculația este un instrument important de evaluare, deoarece cu ajutorul acesteia se poate determina suma consumurilor efectuate la procurarea patrimoniului și producției fabricate, precum și a cheltuielilor de vânzare a mărfurilor.

În procesul de achiziționare a bunurilor trebuie de determinat consumurile pe unele tipuri de materie primă, materiale, mărfuri procurate ce revin unei unități a acestora. Pentru aceasta se totalizează toate consumurile legate de

achiziționare (valoarea de procurare plus consumurile de transport-achiziționare) și se determină consumurile aferente cantității totale a bunurilor de mărfuri și materiale procurate. Apoi împărțind suma consumurilor la numărul de unități al materialului sau mărfii procurate se determină costul unitar.

Însă calcularea costului se referă mai mult la procesul de producție în care se fabrică articolele (semifabricatele) și apare necesitatea calculării costului acestora.

La baza calculării costului stă principiul grupării consumurilor după modul de includere a acestora în costul unor tipuri de articole distincte, în acest caz ele se subdivizează în directe și indirecte.

**Consumurile directe de producție** cuprind: materiile prime și materialele care formează baza produsului fabricat; salariile cu contribuțiile pentru asigurările sociale ale muncitorilor producției de bază.

Din denumire este clar că aceste consumuri se referă la un singur tip de produs concret și se includ prin metoda directă în costul acestora.

**Consumurile indirecte de producție** se acumulează pe secție în întregime și includerea acestora nemijlocit în costul unor tipuri de produse distincte este dificilă, de aceea la finele perioadei de gestiune acestea se repartizează între tipuri de produse fabricate în secția respectivă proporțional cu baza determinantă.

Actele normative prevăd calcularea costului de producție pe următoarele articole:

- consumuri directe materiale;
- consumuri directe privind retribuirea muncii;
- contribuții privind asigurările sociale;
- consumuri indirecte de producție.

Elementele indisolubile ale acestui proces sunt obiectul de calculație și unitatea de calculație.

**Obiectul de calculație** reprezintă un produs de producție (piesă, ansamblu, articol, grupă de articole omogene), fază tehnologică, stadiu de producție, tipuri distincte de servicii.

**Unitatea de calculație** reprezintă un etalon al obiectului

de calculație. Foarte frecvent unitatea de calculație coincide cu unitatea de măsură a tipului de produs menționat în condițiile tehnice. Însă în unele ramuri o atare coincidență poate lipsi. De exemplu, în industria încălțăminteii unitatea de măsură este perechea de încălțăminte, iar unitatea de calculație -100 perechi de încălțăminte; în industria de conserve unitatea de măsură sunt borcanele de conserve de anumite dimensiuni, iar unitatea de calculație – 1000 borcane convenționale.

Aplicarea unităților de calculație comasate permite a reduce volumul activității analitice la întocmirea calculațiilor.

Raportarea consumurilor pe obiecte de evidență și de calculație se efectuează în baza evidenței primare și organizării contabilității analitice a consumurilor de producție. În cazul codificării clare a obiectelor de calculație, raportarea consumurilor directe nu creează probleme.

Mai complicat este procesul de repartizare între tipurile de produse distincte ale consumurilor indirecte de producție. Totodată contabilul trebuie să aleagă cea mai rațională metodă de repartizare pentru condițiile de producție date. Cea mai simplă metodă este repartizarea consumurilor indirecte de producție proporțional cu consumurile directe materiale, privind retribuirea muncii.

Însă la repartizarea consumurilor indirecte de producție este necesar de remarcat încă un moment. Consumurile variabile reacționează la modificarea volumului de producție direct proporțional, iar cele constante rămân în acest caz neschimbate. Deci, în cazul micșorării volumului de producție, cota-parte a consumurilor constante pe unitate de produs se majorează. De aceea una din condițiile de repartizare a consumurilor indirecte de producție conform actelor normative este divizarea în consumuri variabile și constante. Consumurile variabile se includ integral în costul producției, iar cele constante se raportează la costul producției în funcție de însușirea de către secție a capacității normative de producție.

În cazul îndeplinirii sau depășirii acesteia consumurile specificate se includ integral în costul articolelor fabricate de secție. În cazul neîndeplinirii capacității normative de producție

în costul producției se include numai cota-parte a consumurilor de producție constante în limitele capacității de producție îndeplinite. Diferența se raportează la alte cheltuieli operaționale.

Costul unitar se determină prin împărțirea consumurilor privind fabricarea produselor la cantitatea articolelor fabricate, exprimându-se prin formula:

$$C_u = \frac{Cd + Ci}{K}$$

unde  $C_u$  reprezintă costul unitar de producție;

$Cd$  ~ consumurile directe de producție;

$Ci$ — consumurile indirecte de producție;

$K$  — cantitatea produselor fabricate.

**Exemplu.** Secția nr. 1 fabrică două tipuri de produse ( $P$  și  $T$ ), datele acestora fiind prezentate pe luna ianuarie în tabelul 1.

**Tabelul 1. Consumuri privind fabricarea produselor**

Tip de produse	Unitatea de măsura	Cantitatea	Consumuri directe materiale în lei	Consumuri directe privind retribuirea muncii în lei	Contribuții pentru asigurări sociale în lei
<b>P</b>	kg	2 800	43 000	30 000	9 100
<b>T</b>	m	4 200	76 000	50 000	15 000

Consumurile indirecte de producție pe secție au constituit 48000 lei, din care consumurile variabile 30000 lei, consumurile constante – 18000 lei. Capacitatea efectivă constituie 69% în raport cu capacitatea normativă de producție pe secție.

Întrucât consumurile directe de producție pe tipuri de produse sunt cunoscute, pentru calcularea costului fiecărui tip este necesar a repartiza consumurile indirecte de producție. În acest caz întreprinderea a ales metoda de repartizare proporțional cu salariile directe.

La început se determină cota-parte a consumurilor indirecte de producție care revine îndeplinirii de către secție a capacității normative de producție:  $18\ 000 \times 0,69 = 12\ 400$  lei.

Această sumă se include în costul articolelor și se repartizează împreună cu consumurile variabile de producție ( $30\ 000 + 12\ 400 = 42\ 400$ ), diferența în sumă de 5 600 lei ( $18\ 000 - 12\ 400$ ) se raportează la alte cheltuieli operaționale.

**Calculația normativă** se întocmește la începutul anului de gestiune în scopul determinării costului normativ și reprezintă consumurile pe care întreprinderea, pornind de la nivelul tehnic al producției și tehnologia existentă la momentul întocmirii calculației, le utilizează pe o unitate de produse fabricate ținând cont de normele și normativele stabilite.

**Calculația planificată (de diviziune)** are drept scop calcularea costului planificat (devizului) care reprezintă mărimea consumurilor pe care întreprinderea intenționează să-l obțină la finele perioadei de gestiune la realizarea măsurilor tehnico-organizatorice planificate. De aceea se presupune că costul planificat al producției trebuie să fie mai jos decât cel normativ.

**Calculația efectivă**, după cum s-a menționat, cuprinde procesul de determinare a costului efectiv în baza consumurilor efective constituite în cursul perioadei de gestiune, concomitent ea arată și nivelul abaterilor de la costul normativ și planificat al articolelor.



## DOCUMENTAREA OPERAȚIUNILOR ECONOMICE

- 1. Noțiunea și funcțiile documentelor;**
- 2. Clasificarea documentelor;**
- 3. Modul de completare și prelucrare a documentelor;**
- 4. Circulația documentelor.**

### *1. Noțiunea și funcțiile documentelor*

Reflectarea operațiunilor economice în contabilitate este precedată de observarea primară, ceea ce permite crearea unei imagini incipiente despre acestea.

Datele primare privind operațiunile economice ale întreprinderii servesc drept intrare în sistemul contabil, unde are loc studierea și prelucrarea acestora, iar ieșirea din acesta o constituie asigurarea informațională necesară.

Observarea se efectuează în scopul înregistrării și prelucrării ulterioare a datelor privind operațiunile economice pentru obținerea unor indicatori generalizatori. Ea reprezintă asigurarea informațională a contabilității. În procesul observării se produce studierea datelor privind fiecare operațiune economică pentru înregistrarea acestora pe purtătorul de informație.

**Purtătorul de informație** constituie un procedeu de reflectare a operațiunii economice care se manifestă în întocmirea documentelor. Descrierea operațiunii economice nu este altceva decât comunicarea informațională despre aceasta. Fiecare comunicare presupune o anumită cantitate de informație. Însă pentru procesul de gestiune o importanță primordială are nu numărul de semne în comunicare, ci semnificația și utilitatea acestora. În acest caz cantitatea de informații prețioase în comunicare se determină ca majorarea probabilității atingerii acestui scop la realizarea informației prezentate. Cu cât comunicarea permite să se realizeze mai mult scopul trasat, cu atât informația conținută în aceasta este mai valoroasă.

Orice operațiune economică se caracterizează prin indici și indicatori.

**Indicii** operațiunilor economice includ timpul și locul efectuării informației, elementele materiale incluse în operațiunea economică-stocurile de mărfuri și materiale, mijloacele bănești, informația despre părțile și persoanele care au contribuit la efectuarea operațiunii respective.

**Indicatorii** reflectă caracteristica cantitativă a operațiunilor economice în etaloane naturale, de muncă și bănești. Indicatorii oricărui document trebuie să dezvăluie conținutul și toate particularitățile unei sau altei operațiuni.

În contabilitate privind observarea primară a operațiunilor economice se înaintează cerințe speciale.

Modul de reflectare pe puitorii de informație trebuie să asigure demonstrabilitatea juridică și veridicitatea fiecărei comunicări informaționale.

Printre trăsăturile distinctive a contabilității cea mai esențială este **documentarea**. Numai acesteia îi este specifică întocmirea documentară continuă a operativelor economice. Fiecare operațiune economică este perfectată printr-un document corespunzător care servește drept bază pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate și, prin urmare, îndeplinește rolul de impuls care confirmă începutul informației contabile. Pentru contabil trebuie să devină regula maxima „nu există document - nu există înregistrare”.

Cuvântul „document” (din limba latină *documentam*) înseamnă certificat, dovadă.

**Documentul** este un certificat (act) scris privind efectuarea operațiunii economice întocmit în modul stabilit care îi atribuie putere juridică sau dreptul la efectuarea acesteia. De regulă, documentul contabil se pregătește pe un formular de modelul stabilit, executat prin metoda tipografică. Acesta prezintă o foaie de hârtie liniată cu indicatorii și indicii tipăriți anterior în acesta, utilizați pentru înregistrarea informației privind operațiunile economice. Indicii și indicatorii înscrisi în acesta se numesc **elemente**. Acestea reflectă indicii și indicatorii care caracterizează o operațiuni economică concretă (de exemplu, data întocmirii, denumirea documentului).

Principalul lucru care caracterizează orice document

primar este componența și amplasarea detentelor. Anume acestea determină documentul propriu-zis.

Documentul se caracterizează nu numai prin totalitatea elementelor, ci și prin fiecare din acestea separat, adică caracteristica fiecărui element distinct este în același timp și caracteristica documentului primar, în care acesta se conține.

Modul de întocmire și reflectare în contabilitate, de primire și de păstrare a documentelor primare este determinat de Legea **contabilității**.

În funcție de natura operațiunii economice și destinația documentelor, elementele acestora pot să difere, însă unele elemente sunt obligatorii. Elementele obligatorii ale documentelor primare sunt:

- denumirea documentului;
- codul formularului;
- data întocmirii;
- denumirea agentului economic care a întocmit documentul și locul întocmirii;
- conținutul operațiunii economice;
- expresia valorică și cantitativă a operațiunii economice;
- indicarea părților care au contribuit la efectuarea operațiunii economice;
- funcția și numele persoanelor responsabile de efectuarea și întocmirea corectă a operațiunii economice;
- semnăturile persoanelor responsabile de efectuarea operațiunii economice consemnate în document.

Denumirea documentului (de exemplu, dispoziția de încasare, dispoziția de plată, factura de expediție etc.) îi atribuie acestuia o forță probantă și indică caracterul operațiunii economice reflectate.

Prin codul formularului se înțelege un sistem de simboluri și reguli acceptate pentru sistematizarea, transmiterea, prelucrarea și păstrarea informației. Codurile pot fi exprimate atât prin cifre, cât și prin litere. Codurile indicate în clasificatorul formularelor-tip interdepartamentale de

documentație contabilă primară sunt elaborate de Departamentul Statistică și Sociologie.

Data întocmirii documentului are o însemnătate de control și informațională, întrucât operațiunile numeroase care sunt omogene după conținut și sens se repetă. Pentru prevenirea utilizării repetate a documentelor acestea trebuie delimitate în timp.

Denumirea agentului economic și locul întocmirii documentului au o importanță informațională pentru documentele contabile expediate (transmise) altui agent economic. Acest element asigură justificarea documentelor interne. De exemplu, la livrarea produselor finite de la depozitul întreprinderii agentului economic A, elementul specificat permite reflectarea în contabilitate a creanțelor pe termen scurt apărute la agentul menționat.

Conținutul operațiunii economice permite a determina corect conturile contabile în care trebuie să fie reflectate datele corespunzătoare.

Expresia valorică și cantitativă a operațiunii economice se reflectă conform principiului de înregistrare a datelor exprimate în indici și indicatori care diferențiază acest fapt și obținute prin intermediul urmăririi (controlului).

Elementele părților permit a reflecta denumirea agentului economic, codul fiscal, adresa etc.

Funcția și numele persoanelor responsabile de executarea operațiunii economice respective reprezintă informația privind persoanele fizice care au contribuit la efectuarea operațiunii, determină răspunderea materială, certifică autorizația la dreptul efectuării operațiunii economice.

Identificarea persoanelor care au efectuat operațiunea economică este asigurată prin semnătura lor proprie în document. Aceasta stabilește responsabilitatea personală pentru veridicitatea informației indicate în document, justifică efectuarea operațiunii, precum și permisiunea sau confirmarea corectitudinii executării acesteia.

În cazul lipsei unui din elementele enumerate documentul se consideră nevalabil.

Elementele suplimentare (specifice) sunt determinate de caracterul operațiunilor economice reflectate. Însă este necesar a evita reflectarea elementelor care pot fi omise, deoarece informația excedentară devine costisitoare și supraîncarcă contabilitatea, încetinește obținerea datelor efective necesare.

Pentru comoditatea întocmirii și prelucrării ulterioare a datelor, elementele documentelor se aranjează într-o ordine și consecutivitate determinată.

Amplasarea variată a elementelor determină forma documentelor contabile. La întocmirea documentului primar la computer trebuie să fie respectate forma și conținutul documentelor primare-tip.

Orientarea documentelor primare spre prelucrarea automată înseamnă că aceștia trebuie să fie purtătorii, pe de o parte, a informației contabile și de control, iar, pe de altă parte, a informației electronice. Primul factor caracterizează aspectul de gestiune a utilizării documentelor primare, atunci când conform datelor acestora se efectuează contabilitatea și controlul, iar al doilea factor - aspectul tehnologic, când informația inițială a documentelor servește drept obiect al prelucrării automate.

În condițiile automatizării înțelegerea esenței documentului necesită conștientizarea provenienței și formării acestuia. Pentru descifrarea informației incluse în documentul electronic sunt necesare programe tehnice și aplicative și cunoașterea sistemului de codificare. De exemplu, în cârd este instalat un document electronic. Omul nu poate să-l vadă, însă mașinile pot citi informația conținută în acesta.

Documentul scos la computer reflectă înregistrările efectuate cu ajutorul mijloacelor tehnice moderne. Procedeele de documentare pot fi subdivizate în următoarele categorii:

- înregistrarea pe purtătorii tehnici;
- introducerea directă a datelor;
- introducerea condiționată a datelor;
- introducerea în baza indiciilor individuale;
- introducerea în baza documentelor codificate în prealabil.

Înregistrarea pe purtătorii tehnici se efectuează prin

raportarea pe aceștia a datelor contabile. Ea poate fi efectuată pe dischete sau discuri, în cazul introducerii directe informația este sesizată nemijlocit de computer.

Introducerea condiționată a datelor înseamnă că unele forme de documentare electronică prevăd îndeplinirea unor condiții determinate până la prelucrarea prealabilă a datelor. Cea mai răspândită este introducerea identificatorului pe care sistemul automatizat poate să-l identifice. Introducerea condiționată se efectuează în baza codurilor și identificatoarelor.

**Introducerea în baza indicilor individuale.** Mijloacele tehnice (echipamentele electronice) pot să identifice trei indici individuali: amprenta vocii, amprentele degetelor și semnăturile. Identificarea este necesară pentru a obține acces la date.

**Introducerea prealabilă a datelor codificate.** Documentul se întocmește cu ajutorul datelor codificate în prealabil.

Documentele se întocmesc într-un exemplar sau mai multe exemplare.

Într-un exemplar se întocmesc astfel de documente importante cum sunt dispozițiile de casă. În câteva exemplare se emit documentele prin care se confirmă livrarea mărfurilor și materialelor (de exemplu, facturile fiscale etc.). Fiecare exemplar conține semnături similare, are funcții de destinație de sine stătătoare și se consideră drept original atât pentru furnizor, cât și pentru cumpărător.

Înregistrările în documentele primare trebuie să fie efectuate cu pixuri, cu ajutorul mașinilor de dactilografiat și computerelor.

Înregistrările trebuie să fie clare (citețe), fără ștersături, cu completarea obligatorie a tuturor elementelor necesare, rânduile libere se anulează.

În documentele primare nu se admite introducerea unor corectări nestipulate. Corectarea greșelii trebuie să fie confirmată prin document și prin semnăturile persoanelor care au semnat inițial documentul menționând data corectării.

În documentele de casă și de bancă nu se admit corectări. Pentru veridicitatea datelor conținute în acestea, precum și

pentru transmiterea acestora în termenele stabilite în contabilitate poartă răspundere persoanele care au semnat aceste documente.

## **2. Clasificarea documentelor**

Varietatea operațiunilor economice efectuate de întreprindere impune contabilul să prelucreze un mare număr de documente. Pentru a înțelege mai bine destinația, conținutul și a ușura prelucrarea documentelor acestea se grupează după următoarele criterii:

- locul de întocmire (referitor la întreprindere);
- conținut;
- destinație;
- volum (gradul de cuprindere a datelor);
- modul de întocmire;
- modul de utilizare (ordinare și cu regim special).

Clasificarea documentelor contabile este prezentată în schema 1. După locul de întocmire, documentele se subdivizează în interne și externe.

**Documentele interne** se întocmesc în cadrul întreprinderii de către colaboratorii și administratorii acesteia. Acestea cuprind dispozițiile de încasare și de plată, borderourile de plată a salariilor, foile de parcurs etc.

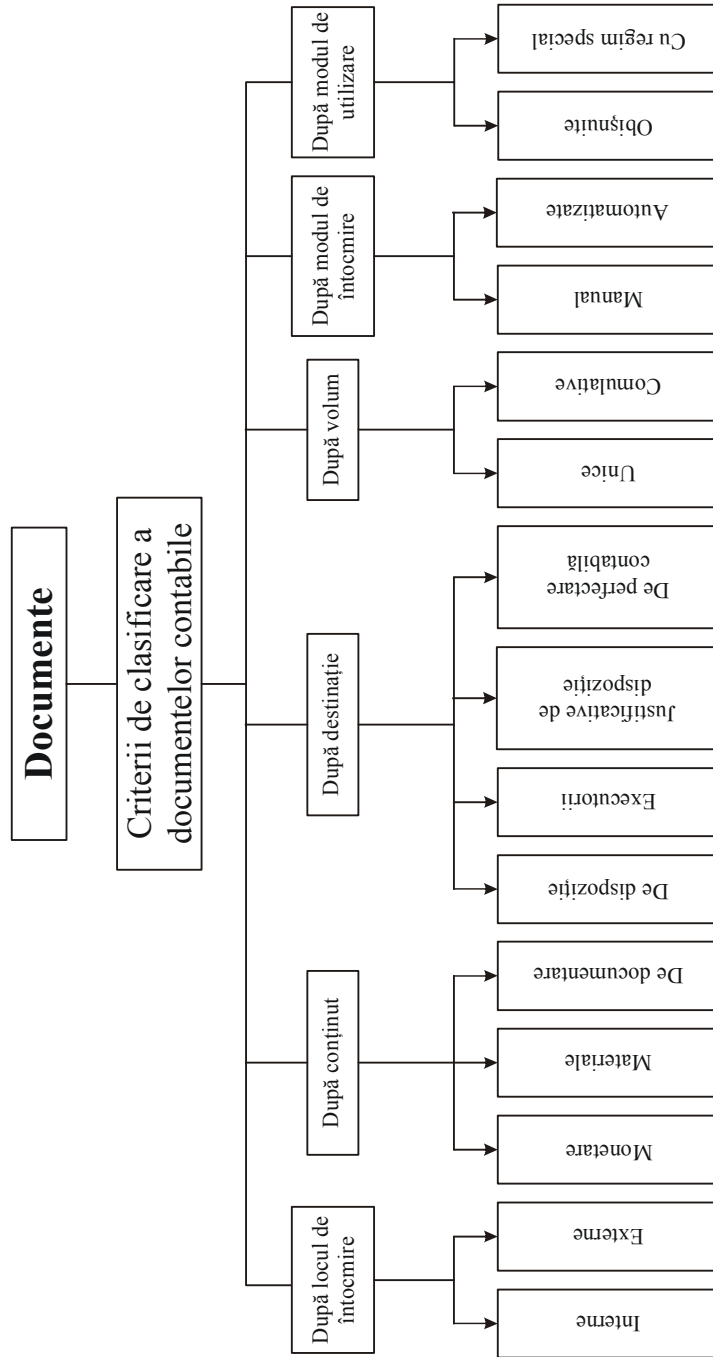


Fig. 1. Clasificarea documentelor contabile



**Documentele externe** sunt documentele intrate de la alte unități sau persoane juridice și fizice (facturile fiscale, facturile de expediție, buletinele medicale, documentele judiciare și titlurile executorii etc.).

După conținutul operațiunilor economice, documentele se împart în documente monetare, materiale și de decontare.

**Documentele monetare** se utilizează pentru întocmirea operațiunilor cu mijloace bănești. Acestea cuprind cecurile bancare, dispozițiile de încasare.

**Documentele materiale** se consideră acelea prin care se întocmesc operațiunile privind mișcarea activelor materiale pe termen lung, stocurilor de mărfuri și materiale. Acestea cuprind actul de primire-predare a mijloacelor fixe, procesul-verbal de lichidare a mijloacelor fixe, factura fiscală, bonurile de primire și bonurile de consum.

**Documentele de decontare** se utilizează pentru întocmirea operațiunilor de decontare dintre întreprinderi și alte persoane. Acestea cuprind dispoziția de plată, ordinul de plată, dispoziția de plată acceptată, lista de plată etc.

După destinație se disting 4 grupe de documente: de dispoziție, executorii (justificative), justificative - de dispoziție, de perfectare contabilă.

**Documentele de dispoziție** sunt documentele care conțin un ordin, dispoziție de efectuare a unei acțiuni economice determinate (de exemplu, procura de primire a bunurilor materiale pentru întreprindere, ordinul de livrare a materialelor, dispoziția de plată, cecul pentru primirea banilor din bancă). În conformitate cu principiile de documentare stabilite, acestea conțin doar semnătura persoanei care sancționează efectuarea operațiunii, ceea ce constituie primul criteriu obligatoriu al documentului de dispoziție. O dovadă convingătoare a apartenenței documentului la grupa specificată îl constituie faptul că în această bază a fost efectuată operațiunea economică.

Astfel, documentele de dispoziție au două trăsături:

- cu ajutorul lor se exprimă voința persoanei autorizate;
- în baza acestora se efectuează operațiunea

economică.

**Documentele** executorii (justificative) confirmă efectuarea operațiunii economice (de exemplu, gestionarul a primit bunuri materiale și mărfuri, mijloace bănești în numerar). Astfel, documentul justificativ confirmă efectuarea operațiunii și constituie forma primară de reflectare și control al operațiunii economice.

Deosebirea radicală a documentelor executive (justificative) de cele de dispoziție constă în faptul că documentele justificative confirmă evenimentele produse de facto, iar cele de dispoziție inițiază survenirea evenimentului.

**Documentele justificative - de dispoziție (combinat)** îmbină ambele funcții. De exemplu, conducătorul semnează factura fiscală pentru livrarea producției și prin aceeași factură magazionerul justifică transmiterea acestora cumpărătorului. Dispoziția de plată conține dispoziția de eliberare a banilor și confirmă primirea banilor (executarea operațiunii).

În primul caz dispoziția de casă joacă rolul de document de dispoziție, în cel de-al doilea caz - de document justificativ, întrucât prin acesta se justifică casierul.

**Documentele de perfectare contabilă** se întocmesc exclusiv în scopuri metodologice în baza documentelor de primele trei tipuri. Un atare document poate fi calcularea sumei uzurii mijloacelor fixe. Această mărime reprezintă o operațiune care necesită înregistrarea în contabilitate, însă aceasta nu se fixează nici în documentul de dispoziție, nici în documentul executiv. În scopul confirmării acestui fapt, conform metodologiei utilizate, contabilul întocmește un calcul special care trebuie să fie semnat de el.

După volumul (gradul de cuprindere) informației, documentele se subdivizează în unice și cumulative.

**Documentele unice** servesc pentru întocmirea și reflectarea unei operațiuni economice. Aceste documente se întocmesc în momentul efectuării operațiunii (de exemplu, factura de eliberare a materialelor de la depozit, dispozițiile de încasare și plată etc).

Veridicitatea și plenitudinea acestor operațiuni sunt

consemnate de persoanele care au participat la efectuarea acestora.

**Documentele cumulative** se utilizează pentru întocmirea câtorva operațiuni omogene, pe măsura efectuării acestora în cursul unei perioade determinate (de exemplu în cursul săptămânii, decadei, lunii). Documentele cumulative cuprind fișa-limită pentru ridicarea materialelor - un document care reflectă eliberarea multiplă a materialelor de la depozit în secție, fișa de ridicare a materialelor etc.

Utilizarea documentelor cumulative contribuie la reducerea numărului documentelor unice, simplifică sistemul de reflectare a operațiunilor în conturi.

**După modul de întocmire** (completare) documentele se împart în documente întocmite manual sau automatizat. În prezent multe documente se completează manual, deși au apărut condiții pentru înregistrarea automată a datelor primare.

**După modul de utilizare**, documentele se subdivizează în documente ordinare și cu regim special.

**Documentele ordinare** se execută în tipografie și se vând fără înregistrare. Aceasta se referă la majoritatea documentelor primare.

Formularele **documentelor cu regim special** se tipăresc pe hârtie specială în mod centralizat, au serie și număr și se supun unei înregistrări speciale în cazul vânzării și cumpărării. Documentele cu regim special sunt prevăzute pentru întocmirea operațiunilor privind ieșirea bunurilor, calcularea taxei pe valoarea adăugată (facturile fiscale etc.). Pe formularele cu regim special întocmite cu greșeli, ștersături, corectări nestipulate și alte înscrisuri nepermise se face mențiunea „*nevalabil*”. Pentru formularele anulate se întocmește un registru care se prezintă persoanei responsabile pentru evidența, păstrarea și eliberarea formularelor cu anexarea acestor formulare. Ulterior acestea se exclud din evidență conform modului de contabilizare, eliberare, păstrare și utilizare a formularelor-tip de documente cu regim special primar stabilit de instrucțiune.

Păstrarea formularelor cu regim special se efectuează în

conformitate cu normele de păstrare a mijloacelor bănești.

### **3. Modul de completare și prelucrare a documentelor**

În vederea organizării corecte a contabilizării și reflectării oportune a operațiunilor economice în conturi este necesar a respecta riguros cerințele privind întocmirea documentelor.

Prevederile de bază referitoare la documentele contabile sunt prezentate în art. 16 din **Legea contabilității**.

Documentul primar trebuie să fie întocmit în cazul efectuării operațiunii economice, iar dacă aceasta nu este posibil - nemijlocit după terminarea acesteia.

Documentele se întocmesc de persoane responsabile în termene determinate în conformitate cu regulile și cerințele stabilite, asigurând valoarea juridică integrală a acestora. Etapa întocmirii documentelor prevede alegerea formularelor, documentelor primare sau a altor purtători de informație contabilă pentru fiecare obiect contabil, alegerea mijloacelor și proceselor de întocmire a documentelor, stabilirea componenței persoanelor responsabile de întocmirea corectă și oportună a unor sau altor documente primare.

La întocmirea documentelor este important a asigura două condiții: reflectarea în document a conținutului real al operațiunii economice efectuate, evenimentului sau procesului, adică asigurarea veridicității și întocmirea documentului cu cheltuieli minime ale timpului de muncă.

Etapa de bază a procesului de întocmire a documentelor este perceperea și măsurarea parametrilor necesari ai operațiunii economice și fixarea în documentul primar a datelor percepute.

Perceperea și măsurarea operațiunii poate fi efectuată nemijlocit de persoana care întocmește documentul sau prin mijloace automatizate.

Pentru întocmirea documentelor primare se cheltuiește mult timp, de aceea este necesar a asigura reducerea maximă a volumului de muncă pe acest sector al activității contabile. Se ușurează considerabil și se simplifică procesul de fixare a elementelor permanente în documentele pregătite în mod automatizat. Astfel, în documentele bancare sunt constante elementele referitoare la denumirea întreprinderii, conturile

bancare, codul fiscal și la completarea acestora se introduc doar celelalte elemente.

Documentele primare intrate în contabilitate, urmează a fi verificate în mod obligatoriu: după conținut; după formă, aritmetic.

Verificarea documentelor după conținut constă în clarificarea respectării regulilor de efectuare a operațiunii economice, corespunderii normelor, oportunității economice a acestora, respectării legilor în vigoare etc.

Verificarea documentelor după formă au drept scop de a stabili plenitudinea completării elementelor obligatorii, existența semnăturilor corespunzătoare, claritatea reflectării esenței operațiunii consemnate, corectitudinea indicării datei întocmirii documentului etc.

Dacă în procesul primirii documentelor, verificării veridicității acestora se constată inexactități, lipsa plenitudinii completării unor elemente distincte, greșeli intenționate și neintenționate, cazuri de abuz, acestea se întorc pentru prelucrare și corectare.

Verificarea aritmetică (cifrică) constă în stabilirea corectitudinii calculului, taxării documentelor. Erorile depistate în urma verificării pot fi divizate în câteva grupe:

- după cauzele apariției - neglijența, necompetența contabilă, deteriorarea tehnicii de calcul etc.;
- după locul apariției — în textul sau cifrele documentelor primare, în cazul înregistrării în registre;
- după semnificație - greșeli locale (de exemplu, la scrierea datei) și tranzitorii (care cauzează greșeli automate în câteva locuri).

Greșelile în documentele primare întocmite manual (cu excepția documentelor de casă și bancare) se corectează în felul următor:

- se taie cu o linie subțire textul greșit sau suma astfel ca acesta să poată fi citit;
- se aplică semnătura sub textul corectat (sau suma);
- pe câmpurile rândului respectiv se face mențiunea

(*corectat*) cu semnătura persoanelor care au semnat anterior documentul sau se confirmă prin semnătura persoanei care a efectuat corectarea, indicându-se data corectării. Apoi documentele se prelucrează și se înregistrează.

Prelucrarea datelor reprezintă transformarea informației primare prin operațiuni logice în scopul obținerii indicatorilor centralizatori și generalizatori despre obiectele contabile. Procesul de prelucrare a documentelor în contabilitate cuprinde patru etape:

1. taxarea;
2. gruparea;
3. simbolizarea;
4. înregistrarea documentelor în sistemul informațional contabil.

Taxarea (sau evaluarea) prevede transformarea etaloanelor naturale și de muncă într-un etalon bănesc generalizator. De regulă, această procedură se efectuează în documentul primar propriu-zis prin înmulțirea cantității bunurilor materiale (kg,m,t) cu prețul unității. Dacă documentul conține etalonul de muncă exprimat în unitatea de timp (zile, ore), mărimea acestuia se înmulțește cu retribuiția tarifară a unității de timp.

Următoarea etapă a prelucrării contabile a documentelor este **gruparea**. În acest caz documentele se selectează după criteriul omogen al operațiunii economice. Caracterul grupării este condiționat de scopul obținerii informației în baza documentelor primare. Astfel, documentele de intrare a materialelor pot fi grupate pe depozite, tipuri de materiale, surse de intrare etc., iar cele de ieșire - pe denumiri și direcții de utilizare.

Scopul grupării constă în pregătirea datelor centralizatoare privind mișcarea bunurilor și datoriilor pe parcursul perioadei de gestiune, accelerând astfel ținerea contabilității primare.

**Simbolizarea** (cotarea) reprezintă indicarea în documentul primar a conturilor corespondente care rezultă din conținutul operațiunii economice concrete.

Această etapă necesită un nivel profesional mai înalt,

cunoașterea metodologiei de reflectare a operațiunilor economice în conturi. De regulă, acest lucru îl efectuează contabilul care activează pe un sector concret al procesului contabil (evidența materialelor, salariilor, consumurilor de producție etc.). Pentru înregistrarea contabilă în document este prevăzută o rubrică separată cu denumirea „*Codul contului corespondent*” sau „*Codul consumurilor*”.

**Înregistrarea** documentelor în sistemul contabil prevede reflectarea operațiunilor economice în registrele contabile, înregistrările se efectuează în baza simbolizării, adică a indicării conturilor corespondente și se numesc **reflectarea operațiunilor**. Operațiunile economice se acumulează în registrele contabilității sintetice (numărul operațiunii, suma), apoi se înregistrează în registrele contabilității analitice.

În documentele care confirmă operațiunile înscrise deja în registrele contabile se face mențiunea sau se indică pagina registrului în care se înregistrează valoarea ce rezultă din această operațiune.

#### 4. *Circulația documentelor*

Cu noțiunea „*document*” este strâns legată noțiunea „*circulația documentelor*”. Documentele se află permanent în mișcare. Itinerarul parcurs de documente, începând cu momentul întocmirii (intrării) acestora și până la predarea lor la arhivă după prelucrare și reflectare în contabilitate se numește **circulația documentelor**. Mișcarea documentelor și circulația acestora reprezintă un obiect important de organizare a contabilității la întreprindere se prevede parcurgerea câtorva etape:

- întocmirea (emiterea) documentelor;
- primirea documentelor de contabilitate;
- prelucrarea și înregistrarea documentelor în sistemul înregistrărilor contabile;
- predarea documentelor în arhivă.

De faptul cât de rațional acestea vor fi întocmite, transmise și prelucrate în contabilitate depinde durata (perioada) obținerii informației contabile utilizate pentru gestionare și control.

Circulația documentelor se organizează nemijlocit de aparatul contabil și prevede anumite reguli și modalități de întocmire și utilizare în activitatea contabilă a documentelor contabile. La fiecare întreprindere aceasta presupune un termen scurt între efectuarea operațiunii economice și obținerea datelor generalizate necesare organelor de conducere a întreprinderii, utilizarea celor mai perfecte metode și mijloace de culegere și avansare a informației la locul de prelucrare a acesteia, sporirea productivității muncii salariaților din contabilitate. Orarul termenelor de completare, verificare și prelucrare a documentelor, înregistrarea și gruparea datelor contabile, parcurgerea altor etape ale procesului contabil se numește **graficul circulației documentelor**. El se întocmește de contabilul-șef, ținând cont de particularitățile întreprinderii în baza studierii proceselor de gestiune și de producție și se aprobă prin ordinul conducătorului întreprinderii.

În grafic se indică denumirea și numărul fiecărui document, destinația, modul de întocmire a acestuia, cine semnează, când (termenele), serviciul (secția), unde documentul se transmite, cine îl primește, îl verifică și îl prelucrează. La întocmirea graficului se prevede responsabilitatea personală a angajaților pentru documentele aflate la ei și termenele de prelucrare a acestora.

Graficul trebuie adus la cunoștința executorilor care întocmesc documentele.

Circulația documentelor cuprinde de asemenea următoarele etape:

- lucrările executate asupra documentelor primare în procesul întocmirii sau primirii acestora din exterior;
- circulația (mișcarea) documentelor de la locul de întocmire sau primire până la locul de prelucrare;
- circulația (mișcarea) documentelor după prelucrare la locul păstrării permanente a acestora – arhiva.

Fiecare etapă a circulației documentelor are particularitățile sale care trebuie luate în considerare la elaborarea acesteia. De exemplu, la prelucrarea rapoartelor privind circulația mărfurilor o mare însemnătate are intrarea



oportună a acestora de la gestionari, numărul persoanelor care participă la prelucrare și modul de prelucrare. Reținerea documentelor de către gestionari atenuază controlul economico-operativ, încalcă ritmicitatea activității aparatului contabil al întreprinderii. Pentru predarea rapoartelor la contabilitate trebuie să fie stabilite termenele fixe care depind de distanța la care se află întreprinderile, volumul informației conținute în fiecare raport, existența mijloacelor tehnice de transmitere a informației.

Primirea documentelor primare în contabilitate de la gestionari este confirmată de persoana care a primit documentele cu mențiune în raportul propriu-zis. Termenul necesar pentru prelucrare se determină în funcție de volumul ultimei care se stabilește de contabilul-șef. Termenele de prelucrare a documentelor trebuie să asigure oportunitatea primirii datelor generalizate pentru controlul economico-operativ, contabilitatea sintetică și analitică și prezentarea rapoartelor în termen.

Sistemul circulației documentelor sub formă electronică permite a reglementa formarea masivului informației contabile, a crea baza pentru escluderea pierderilor documentelor, sporește control asupra îndeplinirii dispozițiilor privind pregătirea și prelucrarea documentelor, păstrarea acestora.

La fiecare etapă a circulației documentelor se asigură un control necesar prealabil, curent și ulterior. Răspunderea pentru asigurarea păstrării documentelor în arhivă o poartă conducătorul unității economice.

## **INVENTARIEREA ȘI ROLUL ACESTEIA ÎN CONTABILITATE**

- 1. Esența, însemnătatea și tipurile inventarierii;**
- 2. Modul de efectuare a inventarierii;**
- 3. Determinarea rezultatelor inventarierii,  
contabilitatea acestora.**

### ***1. Esența, însemnătatea și tipurile inventarierii***

Una din principalele cerințe față de contabilitate este realitatea și exactitatea informației. Pentru îndeplinirea cerințelor specificate întreprinderile efectuează inventarierea bunurilor și datoriilor.

**Inventarierea** (din limba latină *opis*) constă în verificarea faptică a diferitor elemente existente și a stării patrimoniale și confruntarea ulterioară a datelor obținute cu cele contabile. În prezent la întreprinderi au apărut noi obiecte (valori economice), care nu îmbracă fizic formă naturală și materială, însă de asemenea sunt supuse inventarierii. Acestea reprezintă activele nemateriale. Pe baza celor expuse se poate concluziona că în condițiile actuale inventarierea are altă semnificație, întrucât acesteia se supun nu numai valorile materiale și decontările, ci și astfel de obiecte noi de contabilitate cum sunt activele nemateriale, investițiile financiare, împrumuturile etc.

Prin natura sa inventarierea îndeplinește funcția de control și constituie un supliment necesar la documentație. Ea permite a lua în considerare acele fenomene care nu se reflectă în documentele primare, întrucât nu se supun contabilizării cotidiene. Acestea sunt pierderile (scăzămintele) apărute ca urmare a proprietăților fizico-chimice care determină uscarea, evaporarea, împrăștierea etc., inexactitățile la recepționarea și eliberarea bunurilor (eroare de măsurare, eroare de calcul, lipsă la cântar, resortare), erorile contabile (în calcule la reflectarea incorectă a datelor documentare în conturi), delapidări, sustrageri, înșelare la cântar, înșelare la măsurare, înșelare la socotit.

Scopul inventarierii este asigurarea veridicității și plenitudinii datelor contabile.

Inventarierea se efectuează în conformitate cu art.40 din Legea **contabilității** cu modificările introduse prin **Regulamentul privind inventarierea**.

Sarcinile de bază ale inventarierii sunt:

- constatarea existenței efective a activelor nemateriale, bunurilor materiale și mijloacelor bănești (mijloacelor fixe, materialelor, mărfurilor etc.);
- controlul asupra integrității bunurilor materiale și mijloacelor bănești prin compararea existenței faptice cu datele scriptice din contabilitate;
- stabilirea bunurilor materiale cu termen de păstrare expirat care și-au pierdut parțial calitatea inițială;
- depistarea bunurilor materiale neutilizate în scopul vânzării ulterioare a acestora;
- verificarea respectării regulilor și condițiilor de păstrare a bunurilor materiale și mijloacelor bănești, precum și a regulilor de întreținere și exploatare a mașinilor, utilajelor și altor mijloace fixe;
- verificarea realității evaluării bunurilor materiale reflectate în bilanț, mijloacelor bănești în casierie, conturile bancare, în expediție;
- constatarea creanțelor și datoriilor efective.

Inventarierea se efectuează în mod obligatoriu în termenele stabilite, în cazul schimbării gestionarilor - în ziua primirii-predării bunurilor (dosarelor).

În afară de aceasta, inventarierea se efectuează:

- în caz de furt, delapidare, jafuri sau abuz, precum și în caz de deteriorare a bunurilor - imediat după depistarea acestor cazuri;
- în urma incendiului sau calamităților naturale (inundații, cutremur de pământ etc.) - imediat după stingerea incendiului sau după încetarea calamității naturale;
- în cazul reevaluării activelor materiale;

- în cazul reorganizării, divizării sau lichidării întreprinderii (agentului economic);
- la solicitarea organelor de control.

După sfera de cuprindere inventarierea poate fi completă (generală) sau parțială.

**Inventarierea completă** (generală) se extinde în același interval de timp asupra tuturor tipurilor de bunuri și a stării deconțaților, oferind posibilitatea unei confruntări complete și multilaterale a datelor contabilității cu realitatea. Aceasta se efectuează, de regulă, numai la sfârșitul anului în scopul asigurării plenitudinii reflectării tuturor operațiunilor economice în raportul anual.

**Inventarierea parțială** are ca obiect constatarea existenței numai pentru anumite tipuri de bunuri materiale și mijloace bănești în funcție de locurile de păstrare, de exemplu, inventarierea stocurilor de materiale sau mărfuri aflate în gestiuni separate, inventarierea mijloacelor bănești în casierie. După modul de efectuare și caracterul inventarierii, inventarierea pot fi planificate (anunțate, fixate), neplanificate (inopinate) și de lichidare.

**Inventarierea planificată** (anunțată, fixată) se efectuează conform graficului întocmit în prealabil. Acestea cuprind și inventarierea anuală care are o mare importanță pentru întreprinderi. Inventarierea planificată sunt stabilite și prevăzute în planul de inventariere întocmit de conducător și de politica de contabilitate a întreprinderii. Acestea se efectuează de asemenea înainte de întocmirea rapoartelor financiare anuale în scopul asigurării veridicității indicatorilor acestora. Până la prezentarea raportului anual în baza rezultatelor inventarierii aprobate de conducătorul întreprinderii trebuie să fie introduse înregistrările corespunzătoare în conturi și registrele contabile, astfel încât după reflectarea operațiunilor de soluționare să se pună de acord soldurile scriptice cu cele faptice.

**Inventarierea neplanificată** (inopinate) se efectuează după caz, la dispoziția sau solicitarea administratorului, proprietarului, organelor de control și juridice în cazul calamităților naturale, la reevaluarea bunurilor, la semnalele

personalului, la depistarea unor operațiuni economice dubioase etc.

**Inventarierea de lichidare** sunt legate de închiderea întreprinderii, firmei și au o mare însemnătate în legătură cu faptul că întreprinderea lichidată are, de regulă, datorii care trebuie achitate.

Administrația întreprinderii poartă o mare răspundere pentru efectuarea oportună și corectă a inventarierii și constatarea rezultatelor acesteia. Ea este obligată să creeze toate condițiile în acest scop.

După volumul totalității obiectelor de contabilitate se distinge inventarierea totală și selectivă (prin sondaj).

**Inventarierea totală** se consideră inventarierea, în cursul căreia se supun controlului și recalculării etc. toate bunurile de tipul respectiv.

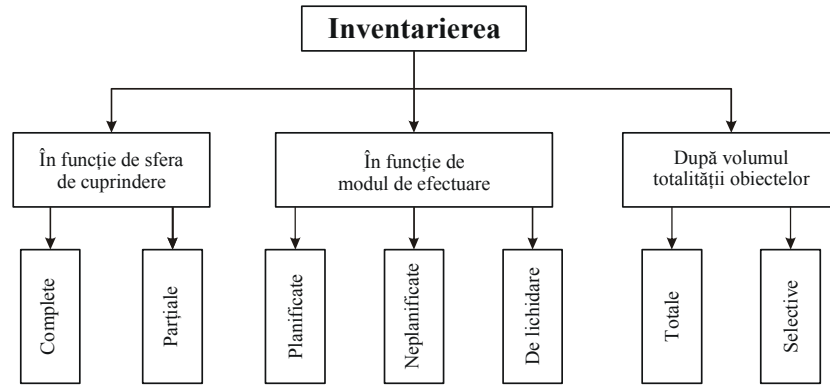
Acestei inventarieri se supun numerarul în casierie, hârtiile de valoare existente, unele bunuri materiale și mărfuri distincte.

**Inventarierea selectivă** (prin sondaj) este o modalitate specifică de verificare a existenței unor anumite categorii de bunuri materiale, mărfuri. Aceste inventarieri se utilizează în cazul controlului volumului lucrărilor executate efectiv pentru constatarea existenței lor reale, stabilirea integrității unor bunuri materiale și mărfuri distincte. Astfel de inventarieri atenuează laboriozitatea lucrărilor de control și permit reducerea timpului pentru executarea lor. Însă acestea nu garantează obiectivitatea absolută, iar în cazul pricinuirii prejudiciului material inventarierea selectivă nu permite a determina integral mărimea lor. În aceste condiții este necesară efectuarea inventarierii totale.

Conducătorii întreprinderilor poartă răspunderea pentru efectuarea corectă și oportună a inventarierii bunurilor materiale, mărfurilor, mijloacelor bănești și asigurarea caracterului inopinat al acesteia.

Conlabilii-șefi împreună cu conducătorii subdiviziunilor și serviciilor sunt obligați să verifice minuțios respectarea regulilor de efectuare a inventarierii.

Clasificarea inventarierii este prezentată în schema de mai jos.



**Fig. 1. Clasificarea inventarierilor**

## 2. Modul de efectuare a inventarierii

Inventarierea influențează asupra desfășurării normale a activității întreprinderii, se reflectă asupra ritmicității proceselor economice, de aceea ea trebuie să fie efectuată numai în cazul necesității reale. Numărul inventarierilor în anul de gestiune, datele efectuării acestora se stabilesc de întreprindere, cu excepția cazurilor când efectuarea inventarierii este obligatorie conform legislației (de exemplu, înainte de întocmirea rapoartelor financiare anuale).

Inventarierea cuprinde următoarele etape:

1. Pregătirea
2. Efectuarea propriu-zisă a inventarierii
3. Constatarea și reflectarea rezultatelor inventarierii.

**Pregătirea inventarierii** prevede crearea condițiilor necesare pentru buna desfășurare a acesteia. În acest scop, se iau măsuri de natură organizatorică și contabilă.

**Măsurile organizatorice** prevăd:

- a) determinarea cu precizie a obiectului și sferei de cuprindere a inventarierii, natura bunurilor (mărfuri, materiale, bani, datorii etc.);
- b) emiterea de către persoanele responsabile a dispoziției privind efectuarea inventarierii, prin care se precizează

componenta comisiei, președintele comisiei, gestiunea supusă inventarierii, data de începere și sfârșitul inventarierii. Dispoziția se înregistrează de contabilitate în registrul de control al executării dispozițiilor. Dispoziția, concomitent cu cleștele de sigilat, se înmânează comisiei, înainte de începerea efectuării inventarierii;

c) crearea condițiilor de lucru pentru comisia de inventariere;

d) luarea de către comisie a măsurilor organizatorice necesare, în componența comisiei de inventariere este necesar să fie incluse persoane calificate care cunosc bunurile supuse inventarierii, metodele de evaluare și contabilitate a acestora. Se interzice a numi de două ori la rând în calitate de președinte al comisiei a uneia și aceleiași persoane la același gestionar.

Inventarierea activelor nemateriale și materiale, mărfurilor și materialelor, mijloacelor bănești se efectuează nemijlocit de către comisie pe teren, în locurile de păstrare și fabricare, pe fiecare gestionar separat.

Înainte de a proceda la verificarea existenței efective a valorilor comisia este obligată:

- să asigure participarea la efectuarea inventarierii a tuturor membrilor comisiei;
- să sigileze încăperile accesorii, subsolurile și alte locuri de păstrare a bunurilor care au intrări și ieșiri separate;
- să constate valoarea faptică a mijloacelor bănești în casierie și să solicite întocmirea ultimului raport privind casa;
- să stabilească încasările zilei curente conform indicatorilor aparatului de casă, să predea suma încasată în casieria centrală a întreprinderii de comerț;
- să verifice starea de funcționare a tuturor aparatelor de măsurare a greutateii și respectarea termenelor de marcare stabilite;
- să primească de la gestionari declarația scrisă cu următorul conținut:
  - pentru care bunuri poartă răspundere și unde sunt

- plasate;
- dacă are în gestiune bunuri fără documente justificative;
- dacă există bunuri pentru care sau emis documentele corespunzătoare, dar încă nu sunt eliberate;
- să primească ultimul (la data inventarierii) registru de evidență a documentelor de încasare și plată sau rapoartele de gestiune privind mărfurile și mijloacele bănești;
- să vizeze toate documentele de încasare și plată anexate la registrele sau rapoartele de gestiune privind mișcarea mărfurilor și ambalajului cu menționarea „*până la inventariere*” (data), acestea servind apoi drept temei contabil pentru determinarea valorii stocurilor la începutul inventarierii conform datelor contabile.

**Măsurile contabile** cuprind:

- a) reflectarea în conturile contabile și în evidența analitică a tuturor operațiunilor economice efectuate până la inventariere;
- b) verificarea corectitudinii și exactității reflectării în conturi a operațiunilor economice prin compararea datelor contabile cu datele evidenței operative (registre contabile, fișe ale contabilității analitice);
- c) întocmirea bilanței de verificare pentru mărfuri, materiale și alte bunuri în scopul stabilirii cantității și valorii care figurează conform datelor contabile la data inventarierii.

**Efectuarea propriu-zisă a inventarierii** prevede executarea anumitor lucrări care includ numărarea, recalcularea și înregistrarea în listele de inventariere. Existența bunurilor se constată în acest caz prin cântărire, măsurare sau numărare sau efectuarea calculelor tehnice. Nu se admite trecerea haotică de la verificarea unui tip de mărfuri la altul.

La inventarierea unei cantități mari de mărfuri, materiale, produse finite se întocmesc borderouri de cântărire.

La finele zilei de lucru sau după recântărire datele efective din borderouri se confruntă și totalurile determinate se introduc



în listele de inventar.

Ambalajul se înregistrează separat pe tipuri și destinația specială (nou, folosit, care necesită reparație etc.).

Existența bunurilor aflate în custodie sau arendate nu poate fi stabilită prin recalcularea fizică, de aceea drept temei servesc datele existente în contabilitate.

Datele efective stabilite cu ocazia inventarierii se reflectă în **lista de inventariere**, ce reprezintă un document contabil primar care reflectă existența bunurilor constatate în procesul inventarierii.

Listele se întocmesc separat pe locuri de păstrare, gestionari, pe categorii de bunuri cu termen expirat, degradate. Liste de inventar separate se întocmesc de asemenea pentru bunurile aflate în custodie sau arendate. Aceste liste pot fi completate (întocmite) atât cu mijloace tehnice, cât și manual.

Pe fiecare pagină a listei de inventariere se indică numărul de ordine și denumirea bunurilor, cantitatea totală a acestora, indiferent de unitatea de măsură (bucăți, kilograme, metri etc.).

Cantitatea de mărfuri, materiale aflate în ambalajul nedeteriorat al furnizorului poate fi determinată ca excepție în baza documentelor de intrare cu verificarea obligatorie în natură (la alegere) a unei părți de bunuri.

Listele de inventariere se semnează de către membrii comisiei și gestionari, iar pe ultima filă gestionarul face mențiunea care confirmă că bunurile au fost verificate în prezența sa, că față de comisie nu are nici o obiecție și bunurile cuprinse în liste se află în custodie.

### ***3. Determinarea rezultatelor inventarierii și contabilitatea acestora***

După inventariere listele de inventariere semnate de președinte și membrii comisiei se transmit în contabilitate în modul următor: primul exemplar cu borderoul de control și alte documente – contabilului-șef al întreprinderii cel, de-al doilea exemplar – gestionarului contra recipisă pe primul exemplar.

Rezultatele definitive ale inventarierii le constată contabilitatea întreprinderii, confruntând soldurile efective ale

mărfurilor și materialelor, mijloacelor bănești indicate în liste cu soldurile conform datelor contabilității la momentul efectuării inventarierii.

La efectuarea inventarierii sunt posibile trei situații:

- existența efectivă este egală cu datele înregistrate în contabilitate;
- existența efectivă este mai mare decât datele înregistrate în contabilitate;
- existența efectivă este mai mică decât datele înregistrate în contabilitate.

Pentru determinarea rezultatului definitiv al inventarierii se întocmește **balanța de verificare**. Până la determinarea rezultatelor inventarierii este necesar a verifica corectitudinea prețurilor, taxării și calculării totalurilor în liste și a face o mențiune pe fiecare pagină. Erorile depistate trebuie să fie corectate și stipulate prin semnătura tuturor membrilor comisiei și a gestionarilor.

În balanța de verificare se reflectă rezultatele inventarierii, adică discordanțele dintre datele contabilității și existența faptică înscrisă în listele de inventar. Discordanțele se evidențiază după cantitate și valoare separat pe fiecare sortiment, calitate, preț al materialelor și mărfurilor, pe ambalaje. Valoarea plusurilor și lipsurilor bunurilor materiale în balanța de verificare se înregistrează în conformitate cu evaluarea acestora în contabilitatea curentă.

Diferențele dintre existența efectivă a bunurilor materiale constatate cu ocazia inventarierii și datele contabile se reglementează în conformitate cu art.42 din **Legea contabilității** în modul următor:

- plusurile de bunuri materiale și mijloace bănești se înregistrează ca majorare a veniturilor;
- lipsurile de bunuri materiale în limitele normelor stabilite ale perisabilității naturale se trec la consumurile de producție, cheltuielile perioadei;
- lipsurile de bunuri materiale care depășesc normele perisabilității naturale stabilite, precum și pierderile aferente deteriorării bunurilor materiale se impută

persoanelor vinovate evaluate la prețurile de piață la data depistării lipsurilor;

- în cazul când persoanele vinovate nu sunt identificate sau justificate de organele juridice, pierderile provenite din deteriorarea bunurilor materiale sau lipsuri asupra normelor stabilite se trec la cheltuielile perioadei.

La documentele prezentate pentru înregistrarea decontării lipsurilor de bunuri și deteriorării supra normelor perisabilității naturale se anexează deciziile organelor judecătorești care confirmă lipsa persoanelor vinovate sau refuzul de percepere a prejudiciului, în perioada dintre inventarieri întreprinderile pot să utilizeze materiale, să vândă mărfuri în ambalaj similar, însă la prețuri diferite. Asemănarea ambalajului poate duce la re-sortarea bunurilor materiale, adică la vânzarea unei mărfi la prețul celeilalte. Ca rezultat, în timpul inventarierii unele mărfuri sunt în plus, iar la alte mărfuri care se aseamănă după aspectul exterior se constată lipsuri, în aceste cazuri poate fi admisă compensarea reciprocă (trecerea în cont).

Compensarea reciprocă a plusurilor și lipsurilor ca rezultat al re-sortării poate fi admisă numai ca excepție pentru una și aceeași perioadă supusă verificării, la una și aceeași persoană în ce privește bunurile materiale cu aceeași denumire și în cantități identice. Compensarea poate fi admisă pentru una și aceeași grupă de bunuri materiale, în cazul când bunurile intrate în componența acesteia se aseamănă după aspectul exterior sau sunt ambalate într-un ambalaj similar (la livrarea fără despachetarea ambalajului).

În ce privește re-sortarea admisă gestionării prezintă explicații detaliate.

În cazul când valoarea bunurilor constatate lipsă este mai mare decât valoarea bunurilor în plus, diferența valorii se impută persoanelor vinovate.

Rezultatele inventarierii trebuie să fie examinate și aprobate de conducătorul întreprinderii. Acestea se reflectă în contabilitate și în rapoarte în luna în care a fost terminată inventarierea, iar pentru inventarierea anuală - în raportul financiar anual pe perioada de gestiune.

## REGISTRE ȘI FORME ALE CONTABILITĂȚII

1. Clasificarea registrelor contabile;
2. Tehnica înregistrării contabile;
3. Metode de corectare a greșelilor în contabilitate;
4. Esența formelor contabilității;

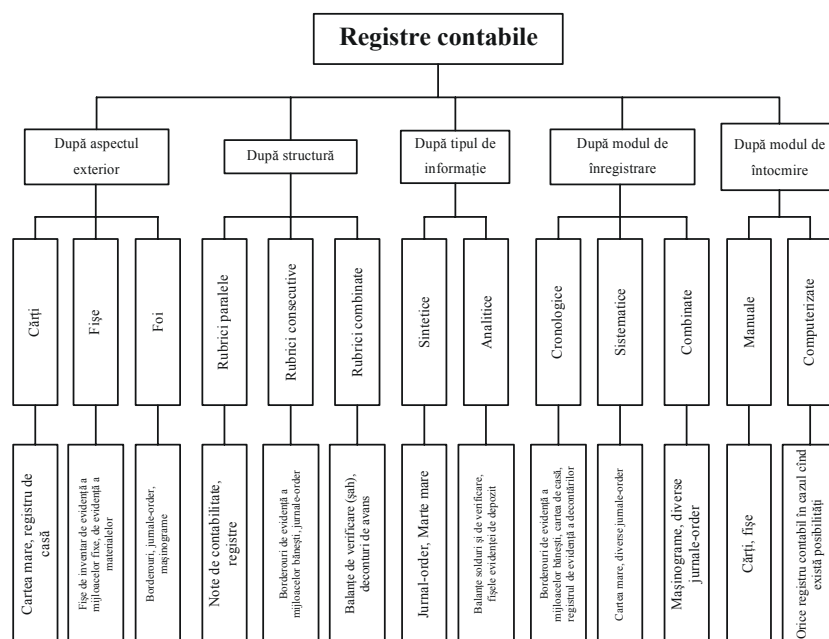
### *1. Clasificarea registrelor contabile*

Datele operațiunilor economice reflectate în documentele primare trebuie să fie înregistrate ulterior în scopul grupării care răspunde nevoilor gestiunii. În acest scop se utilizează **registrele contabile**. Acestea reprezintă tabele speciale care îmbracă forma sa și au conținut în funcție de cerințele controlului și sistematizării informației.

Clasificarea registrelor contabile după diverse criterii este prezentată în fig. 1.

Registrele pot fi sub formă de cărți contabile, fișe, foi albe. Întrucât cărțile și fișele contabile pot fi completate numai manual, în ultimul timp acestea se înlocuiesc cu foi albe care pot fi întocmite și la computere.

Utilizarea diverselor registre este condiționată de volumul și specificul obiectelor contabilizate, caracterul de masă al operațiunilor economice, modul de înregistrare și prelucrare a informației economice etc. Aceste particularități influențează asupra construirii registrelor contabile.



**Fig. 1.** Clasificarea registrelor contabile

Astfel, fișele și cărțile se utilizează în special pentru contabilitatea analitică a mijloacelor fixe, materialelor, produselor și mărfurilor. De regulă, în acestea se ține contabilitatea cantitativă pe fiecare denumire a bunurilor materiale. Înregistrările în fișe le efectuează gestionarul.

Fișele se plasează în fișiere într-o grupare comodă pentru obținerea informației necesare.

Cărțile contabile se utilizează în cazurile în care nomenclatorul obiectelor este neînsemnat, precum și pentru contabilitatea operativă a mijloacelor bănești la casier.

O particularitate distinctivă a Ținerii cărților este faptul că pe coperta acestora se indică destinația, iar înainte de utilizare paginile se numerotează și pe versoul ultimei pagini se scrie numărul de pagini în cifre și se pune semnătura contabilului-șef (sau altei persoane autorizate) și se aplică ștampila. Foile reprezintă tabele tipărite în prealabil sub formă de borderouri

sau jurnale-order care au rubrici și coloane necesare (de exemplu, borderoul de calculare a salariilor, borderoul de evidență a livrării producției, jurnalul-order pentru contul 242,, *Cont de decontare* etc.). De regulă, astfel de registre se completează manual. În cazul existenței computerelor acestea pot fi întocmite în mod automat și, ca rezultat, se obțin așa-numitele mașino-grame.

Purtătorii de informație intermediari sunt discurile magnetice, dischetele etc. Utilizarea tehnicii de calcul permite gruparea datelor primare în registrele contabile, pornind de la necesitățile utilizatorilor de informații.

După determinarea conținutului registrului se elaborează forma lui cu un titlu exact. În conformitate cu elementele cerute și indicatorii se precizează numărul de coloane și titlurile acestora care trebuie să corespundă amplasării în documentele primare și cumulative.

Registrele contabile pot avea o diversă structură, ceea ce depinde de modul de plasare a înregistrărilor contabile în rubricile corespunzătoare: paralelă, consecutivă sau combinată.

**Metoda paralelă** prevede plasarea înregistrărilor în procesul de înregistrare a acestora în debit și credit pe o linie .

**Metoda consecutivă** constă în construirea registrelor contabile cu două niveluri: un nivel (superior) plasează înregistrările în debitul contului, iar altul, de jos (inferior) - în creditul contului. În conformitate cu aceasta se calculează totalurile în debitul și creditul conturilor prezentate în registrul respectiv și se calculează soldul la începutul și finele lunii.

**Varianta combinată** prevede utilizarea metodelor specificate într-un registru. În acest caz se efectuează înregistrări în debitul și creditul contului pentru care este destinat registrul, precum și se indică conturile corespondente în debit și credit.

Rolul contabilului constă în faptul de a indica corect în ce cont (debit și credit) trebuie să se reflecte operațiunea economică respectivă.

Construirea diversă a registrelor contabile este condiționată de asemenea de tipul (obiectul) informației care trebuie să fie primită cu ajutorul acestora. O informație mai

concretă reflectată în registre necesită a indica conținutul operațiunii, sursa de intrare a mijloacelor sau cheltuielile acestora, numărul și denumirea documentului, data, datele cantitative, caracteristicile calitative ale obiectului etc. Astfel de registre se numesc **analitice** și necesită existența rândurilor și coloanelor corespunzătoare pentru reflectarea informației indicate. De regulă, astfel de registre sunt cărțile și fișele contabile, însă pot fi și foi albe.

Registrele în care se reflectă informația cu un grad înalt de generalizare se numesc sintetice și, de obicei, înregistrările în acestea se țin numai în expresie sumară. Însă ca și în cazul altor criterii de grupare, în cazul dat pot fi și registre **combinat**. De exemplu, în jurnalul-order, în care se reflectă decontările cu furnizorii se indică nu numai sumele din conturile corespondente, ci și denumirea furnizorului, numerele și datele documentelor primare, precum și sumele la care se efectuează decontările etc.

O regulă obligatorie este respectarea egalității soldurilor și totalurilor rulajelor debitor și creditor din registrele contabilității analitice și sintetice care reflectă aceleași mijloace sau surse.

Înregistrările în registrele contabile pot fi efectuate în ordine cronologică sau sistematică, de aici provine și denumirea.

**Registrele cronologice** prevăd înregistrările pe măsura intrării documentelor fără o grupare determinată pe conturi. Drept exemplu de registru cronologic servește registru de evidență a mărfurilor intrate în care se ține evidența facturilor de expediție ale furnizorilor pentru mărfurile livrate. Cumpărătorul le înregistrează în registru pe măsura primirii și verificării veridicității documentelor.

În **registrele sistematice** înregistrarea operațiunilor economice se efectuează după un sistem determinat. Gruparea datelor poate fi efectuată atât în conturile contabilității analitice, cât și a celei sintetice, în calitate de exemple de registru sistematic al contabilității analitice servesc balanța de verificare a evidenței materialelor, borderoul privind fabricarea produselor finite.

Înregistrările sistematice se efectuează în toate registrele

contabilității sintetice, însă cel mai tipic este Cartea mare în care toată informația pe întreprindere se grupează pe debitul și creditul conturilor contabilității sintetice.

În multe registre se îmbină înregistrările cronologice și sistematice, de aceea ele se numesc **combinat**. Utilizarea înregistrărilor cronologice și sistematice într-un registru permite a reduce numărul de înregistrări, a spori gradul de control al informației.

Dezvoltarea ulterioară a automatizării contabilității lărgeste cadrul utilizării registrelor combinate.

Înregistrarea datelor în registrele contabile poate fi efectuată manual sau cu ajutorul computerelor. Nivelul actual al contabilității și mijloacelor tehnicii de calcul permite a automatiza multe, dacă nu toate sectoarele procesului contabil.

Organizarea contabilității în baza computerelor se efectuează cu ajutorul modelării care reprezintă un proces orientat spre reglementarea obținerii și prelucrării informației privind obiectele contabile. O mare însemnătate în acest caz are elaborarea codurilor tuturor elementelor informației care se prelucrează.

Sunt posibile câteva etape de prelucrare automată și de obținere a informației:

1. Reflectarea în documentele primare a operațiunilor economice respective. În acest caz este necesar a respecta structura formularelor-tip de documente primare, însă cu utilizarea diverselor modificări.

2. Sistematizarea datelor pe întreprindere și formarea unor blocuri de informații contabile omogene în baza înregistrărilor contabile – tip. Gruparea pe caracteristici distincte ale operațiunilor se efectuează, ținând cont de necesitățile controlului zilnic, analizei și reglementării.

3. Generalizarea datelor operațiunilor economice în registrele contabilității analitice și sintetice care constă în însumarea, calcularea rulajelor și soldurilor pe conturi, precum și în întocmirea bilanțelor de verificare și soldurilor.

4. Calcularea indicatorilor economico-financiari pe ansamblul întreprinderii și pe subdiviziuni distincte.



## 2. Tehnica înregistrărilor contabile

Cunoașterea modului de înregistrare a operațiunilor economice în registrele contabile are o mare însemnătate pentru formarea informației oportune și veridice la întreprindere și prezentarea acesteia utilizatorilor.

Înregistrarea datelor privind operațiunile economice efectuate în cursul perioadei de gestiune (lunii) se efectuează în baza documentelor primare care se află la gestionari, apoi se prezintă în contabilitate. În acest caz, în prealabil se efectuează simbolizarea, adică indicarea codurilor conturilor debitoare și creditoare direct în documentele primare.

Consecutivitatea înregistrărilor în registrele contabile poate fi diferită. Uneori datele se reflectă la început în registrele contabilității analitice, apoi, fiind grupate, – în registrele contabilității sintetice. De exemplu, datele privind salariile (calculările pe tipuri, reținerile impozitelor și contribuțiilor la asigurările sociale, altor tipuri și sumele spre plată) mai întâi se înscriu pe fiecare salariat în borderoul de decontare și plată. Apoi totalurile pe fiecare poziție se trec în diverse registre ale contabilității sintetice (jurnale-order, etc.). În unele cazuri, viceversa, la început se fac înscrieri în registrele contabilității sintetice, iar apoi în baza lor se completează registrele contabilității analitice.

De exemplu, borderoul nr. 12 (consumuri pe secții) și registrul nr. 10 (consumuri și cheltuieli în întregime pe întreprindere) ca registre ale contabilității sintetice se întocmesc în primul rând. Apoi, cunoscând toate consumurile de producție, soldurile producției în curs de execuție și costul efectiv al producției fabricate, se completează fișele de evidență analitică a consumurilor pe tipuri de produse și servicii prestate.

Însă, după cum se știe, există și registre combinate (cu îmbinarea datelor contabilității analitice și sintetice). În acest caz volumul lucrărilor contabile se micșorează, întrucât înregistrările în registru se efectuează numai o dată. Drept exemplu poate servi registrul nr.7 pentru decontările cu gestionarii. În acesta pe fiecare gestionar se reflectă soldul datoriilor la începutul lunii, sumele pe conturile sintetice primite ca avans, cheltuielile

privind deconturile de avans, neutilizate sau supra-consumate. Apoi se indică soldul la sfârșitul lunii. Datele finale în debitul și creditul conturilor din jurnalul-order la sfârșitul lunii se trec în Cartea mare.

Înscrierile în registre trebuie să fie efectuate sistematic, pe măsura sosirii documentelor primare, iar când acest lucru este imposibil – în primele zile ale lunii care urmează după cea raportată. În scopul excluderii înregistrării repetate în registrul contabil a unuia și aceluiași document în acesta trebuie să se facă mențiunea corespunzătoare. Uneori în documentul respectiv se indică numărul rândului și registrului în care este trecută suma operațiunii aferentă documentului dat.

În funcție de procesul construirii registrului și necesității grupării informației în activitatea practică se utilizează diverse metode de înregistrare în registrele contabile.

Cea mai răspândită este **metoda liniară**. Avantajele acesteia constau în asigurarea ilustrativității și controlului, mai ales, privind operațiunile cu caracter de decontare. În acest caz pe un rând (linie) se reflectă toți indicatorii referitori la un debitor sau creditor: denumirea, data, numărul documentului, pentru ce au apărut datoriile, suma din factura fiscală, data și valoarea plății. Astfel de registre în practica contabilă din țările occidentale se numesc „Carte de cumpărări” și „Carte de vânzări”. În acestea de asemenea este posibilă îmbinarea contabilității analitice și sintetice.

O utilizare largă în tehnica înregistrării datelor contabile a căpătat **metoda acumulării prealabile a sumelor** aferente operațiunilor economice omogene în unele registre contabile în scopul grupării și generalizării ulterioare etc. De exemplu, consumurile de producție pe secții se acumulează în borderourile nr. 12, iar la sfârșitul lunii totalurile acestora se trec în registrul nr. 10; contabilitatea mișcării materialelor sau mărfurilor se ține pe fiecare depozit (gestionar) separat în borderouri speciale, apoi totalurile se trec în borderoul centralizator al mișcării materialelor întocmit pe întreaga întreprindere. În cazul dat în locul numărului mare de înregistrări contabile este posibil a face în registrul contabilității sintetice o înscriere în baza sumei totale

obținute pe operațiuni economice omogene. Prin urmare, se simplifică procedura contabilității sintetice, iar informația obținută devine simplă și ilustrativă.

O altă metodă de înregistrare în registrele contabile este **metoda șah**, care permite cu ajutorul unei înregistrări a indica suma operațiunii economice în debitul unui cont și creditul altui cont, adică a nu încălca principiile dublei înregistrări. Acest lucru este posibil, deoarece în registrele contabile rândurile orizontale ale unor conturi se intersectează cu coloanele verticale ale altor conturi. Ca rezultat, se dezvăluie conținutul intern al conturilor corespondente și crește siguranța operațiunilor economice reflectate, întrucât debitul și creditul conturilor corespondente sunt prezentate împreună în registrul contabil. Drept exemplu de înregistrare șah pot servi un șir de registre (nr. 8, 10, 11), precum și însuși borderoul-șah, care se întocmește la sfârșitul lunii (înainte de întocmirea bilanțului) pentru verificarea corectitudinii reflectării operațiunilor economice pe conturi.

Este de remarcat că înregistrările în registrele contabile trebuie să se efectueze cu cerneală (neagră, albastră, violetă) în baza documentelor primare corespunzătoare. În unele cazuri în locul documentelor primare se utilizează calculele contabilității (privind calcularea uzurii, amortizării, rezervelor etc.). Însă trebuie de avut în vedere că potrivit **Legii contabilității**, contabilul nu trebuie să contabilizeze nici o sumă (adică să le reflecte în registrele contabile), dacă pentru acestea lipsesc documentele justificative.

După înregistrarea tuturor datelor documentele se coase în mape cu indicarea registrului la care se referă (sau numărul contului). În registrele propriu-zise se fac totalurile sumelor pe verticală și orizontală, confirmând datele contabilității sintetice și analitice.

### ***3. Metode de corectare a greșelilor în contabilitate***

În cazul înregistrării înscrierilor multiple efectuate la întreprindere greșelile în documente și registre sunt inevitabile.

La depistarea discordanțelor și greșelilor în registrele

contabile acestea trebuie corectate. Există câteva metode de corectare a greșelilor în contabilitate, în funcție de caracterul și etapa înregistrării sumei operațiunii economice.

Greșelile comise în contabilitate pot avea loc la întocmirea documentelor primare, registrelor contabile sau rapoartelor financiare. Acestea pot fi rezultatul neglijenței lucrătorilor, dereglărilor tehnicii de calcul sau acțiunilor intenționate ale executorilor. Caracterul erorilor determină greșelile în cifre, documentarea operațiunilor, corespondența conturilor întocmită incorect, totalizarea greșită. De aici și divizarea greșelilor în matematice, de cancelarie, metodico-contabile.

Pentru reducerea numărului de greșeli sau excluderea lor administrația întreprinderii trebuie să creeze condiții normale de lucru persoanelor care au atribuție la colectarea și prelucrarea informației contabile, să urmărească starea de funcționare a tehnicii de calcul, să aibă grijă de calificarea lucrătorilor contabili etc. însuși procesul de lucru asupra greșelilor poate fi divizat în două etape.

La prima etapă contabilul cu ajutorul unor procedee speciale trebuie să depisteze greșeala. Cunoașterea acestor procedee permite a reduce timpul pentru căutări. În al doilea rând, micșorarea numărului de greșeli este posibilă în cazul când contabilul va verifica minuțios veridicitatea documentelor primare, corectitudinea taxării și altor operații aritmetice, totalurile obținute etc. După posibilitate documentele primare și centralizate trebuie întocmite cu ajutorul computerelor, ceea ce nu numai economisește timpul de lucru, ci și reduce probabilitatea greșelilor apărute la întocmirea acestora și copierea manuală.

În activitatea practică există câteva metode de găsire a greșelilor în contabilitate. Acestea cuprind verificarea consecutivă a datelor registrelor cu sursele inițiale (metoda totală), verificarea reciprocă a acelorași date reflectate în diverse registre, metodele selectivă și logică.

**Verificarea consecutivă** constă în verificarea corectitudinii înregistrării datelor din documentele primare în registrul contabil, notând (repetat) pe fiecare document un

oarecare semn de confruntare. Însă aceasta este o metodă laborioasă și forțată de depistare a greșelilor.

În multe cazuri sumele obținute (totalurile) în unele registre trebuie să fie identice sumelor reflectate în alte registre contabile. În astfel de cazuri se efectuează **confruntarea reciprocă** a acelorași date. De exemplu, verificarea corectitudinii înscrierilor banilor primiți în casierie de pe contul de decontare poate fi efectuată cu ajutorul borderoului nr. 1 și registrului nr.2. În acest scop este necesar a confrunta totalul sumelor din corespondența conturilor 241 „Casa” (în debit) și 242 „Cont de decontare” (în credit).

Greșelile cifrice pot fi stabilite prin recalcularea **selectivă** a sumelor (totalurilor) sau efectuarea unei operațiuni inverse - scăderea. Dacă o astfel de verificare nu este rezultativă, este necesar a efectua recalcularea repetată a tuturor sumelor reflectate în registrele contabile, în cazul construirii registrelor sub formă de șah, este ușor a găsi greșeala, întrucât este suficient a verifica corectitudinea sumelor reflectate pe verticală și orizontală care trebuie să fie egale.

**Metoda logică** constă în faptul că, cunoscând esența dublei înregistrări, greșeala se depistează în balanța de verificare a conturilor sintetice. În acest scop se compară totalurile rulajelor și soldurilor debitor și creditor ale conturilor. Diferența dintre acestea va arăta reflectarea incorectă a unei oarecare operațiuni economice. Este posibil că suma acesteia a fost înscrisă de două ori – în debitul sau creditul unui cont corespondent. În acest caz este necesar ca diferența obținută să fie împărțită în două și rezultatul respectiv poate fi găsit într-un document anexat la registrul în cauză. Acest lucru poate fi stabilit cu ajutorul computerului.

Pot avea loc cazuri când suma operațiunii economice este reflectată numai o dată – în debitul sau creditul unui cont sintetic. Suma discordanțelor în acest caz se stabilește prin **metoda directă**.

Însă în orice caz trebuie să se utilizeze acele procedee de găsire a greșelilor care vor permite a le depista cu cele mai mici pierderi de timp.

Greșeala găsită trebuie corectată imediat. Pentru aceasta există câteva metode: de corectare, a formulei suplimentare și de stornare.

**Metoda de corectare** este cea mai simplă și se utilizează în cazul când greșeala este depistată în însuși documentul primar sau în cursul completării registrelor contabile. Aceasta constă în anularea cifrei scrise incorect prin tragerea unei linii peste cifra scrisă (astfel încât aceasta să se vadă) și înscrierea alături a cifrei corecte. O astfel de corectare trebuie să fie confirmată prin semnătura persoanei care are atribuție la întocmirea registrului sau documentului cu indicarea datei corectării.

Corectările neconfirmate în documentele primare și registrele contabile nu se admit, iar în documentele de casă și bancare acestea în general trebuie să fie excluse.

Dacă greșeala a fost depistată în cazul când în registrele contabile s-au făcut totalurile și s-au întocmit Cartea mare și bilanțul contabil, metoda de corectare nu poate fi utilizată.

În cazul când la completarea registrului în conturi a fost înscrisă o sumă mai mică decât cea indicată în documentul primar, iar corespondența conturilor este respectată, pentru corectarea greșelii se utilizează metoda **formulei suplimentare**. În acest caz pentru diferența depistată se întocmește o înregistrare contabilă similară.

**Exemplu.** Reflectând virarea către furnizor a sumei de 5000 lei, efectiv s-au înscris 3000 lei (în debitul contului 521 „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale” și creditul contului 242, „Cont de decontare”). Deci, s-a înscris cu 2 000 lei mai puțin. Corectarea greșelii se efectuează prin următoarea înregistrare suplimentară:

Debit contul 512, „Datorii pe termen scurt privind facturile comerciale	2000 lei
Credit contul 242, „Cont de decontare”	2000 lei.

Metoda înscrierii de stornare se utilizează în cazurile în care la completarea registrului în conturi s-a înscris o sumă mai mare decât s-a indicat în documentul primar. Această metodă se mai numește „stornarea cu roșu”, ceea ce înseamnă că trecerea sumei în conturi are loc din nou, însă cu cerneală roșie. În

realitate se produce mișcarea sumei precedente înregistrate deja. După aceasta suma înregistrată în conturi devine reală.

#### **4. Esența formelor contabilității**

Prin **forma contabilității** se înțelege o anumită organizare și construire a sistemelor de registre contabile în scopurile controlului curent asupra stării și mișcării mijloacelor și surselor de venituri și cheltuieli și obținerii informației necesare pentru întocmirea rapoartelor financiare.

Forma contabilității depinde de doi factori: sistemul de registre contabile utilizate și consecutivitatea înregistrărilor în acestea și modul de întocmire a registrelor (manuală sau automatizată).

O dată cu dezvoltarea contabilității se perfecționau și formele contabilității și registrele utilizate. S-a parcurs un itinerar de la cărți și fișe simple până la automatizarea totală a procesului contabil.

În prezent la întreprinderile republicii încă se utilizează două forme de contabilitate care se bazează pe munca manuală: memoriale-order și jurnalele-order.

Forma de evidență pe memoriale-order se utilizează rar, deși este o metodă mai simplă. După cum se observă din schemă, în calitate de registru sintetic se folosește nota de contabilitate care se întocmește pentru fiecare cont sintetic în baza documentelor primare și centralizate. În acest registru se înscriu sumele pe conturile corespondente (debit și credit) cu indicarea datei și numărului documentului primar. Separat se ține evidența analitică a mijloacelor și datoriilor în cărți, fișe în baza cărora se întocmesc balanțele de verificare. Pentru controlul asupra stării și mișcării mijloacelor bănești în numerar, casierul ține registrul de casă care se controlează de contabil.

Generalizarea informației pe toate conturile sintetice se poate efectua cu ajutorul:

- Jurnalului-șah;
- Cărții mari;
- Registrului principal.

În primul caz totalurile fiecărei note de contabilitate se

înscriu în jurnalul-șah, care înlocuiește Cartea mare.

În cel de-al doilea caz datele din nota de contabilitate se înscriu la început în jurnalul de înregistrare, iar din acesta se trec în Cartea mare. În aceasta pentru fiecare cont în debit și credit sunt prevăzute coloane pentru înscrierea totalurilor din notele de contabilitate pe fiecare cont corespondent.

O varietate a formei de evidență pe memoriale-order este Registrul Principal, denumirea căruia provine de la registrul sintetic de bază. În acest registru pe fiecare notă de contabilitate este prezentată suma totală cu gruparea pe debitul și creditul conturilor corespondente.

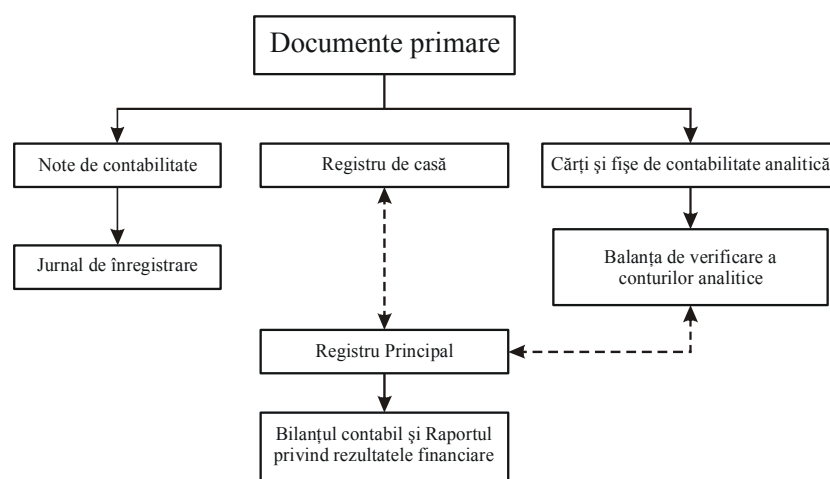
Pe lângă unele avantaje (de exemplu, simplitatea registrelor contabile și ilustrativitatea datelor reflectate), forma de evidență prin memoriale-order nu este lipsită de neajunsuri:

- notele de contabilitate reprezintă niște registre de grupare întocmite între documentele primare și registrele principale de contabilitate sintetică;
- masivitatea contabilității analitice, izolarea acesteia de contabilitatea sintetică;
- dublarea datelor în diverse registre;
- dificultatea efectuării procedurilor contabile.

Dat fiind acest fapt în prezent mai pe larg se utilizează forma de evidență prin jurnale-order .

Informația de intrare din documentele primare se trece în borderourile și fișele contabilității analitice în scopul controlului asupra întocmirii și mișcării mijloacelor și datoriiilor. Concomitent datele din documentele primare se înscriu în registrele contabilității sintetice, principalele din care sunt jurnalele-order. Însă din documentele primare datele se trec direct în jurnale-order în cazurile în care pe un oarecare cont se efectuează un număr însemnat de operațiuni.





Semne convenționale:

—> Înregistrări curente;

---> Verificarea înregistrărilor

În caz contrar, informația primară se grupează sau se acumulează în borderouri speciale, apoi se frece în jurnale-order, unde se formează informația necesară privind conturile sintetice. La sfârșitul perioadei le gestiune rulajele conturilor sintetice se trec în Cartea mare. Datele acesteia se compară cu totalurile sumelor din balanțele de verificare a conturilor analitice și cu soldurile mijloacelor bănești în numerar din registrul de casă. Apoi în baza informației privind conturile din Cartea mare se întocmesc bilanțul contabil și alte rapoarte financiare.

După cum s-a menționat, în cadrul acestei forme registrele contabile de bază sunt jurnalele-order.

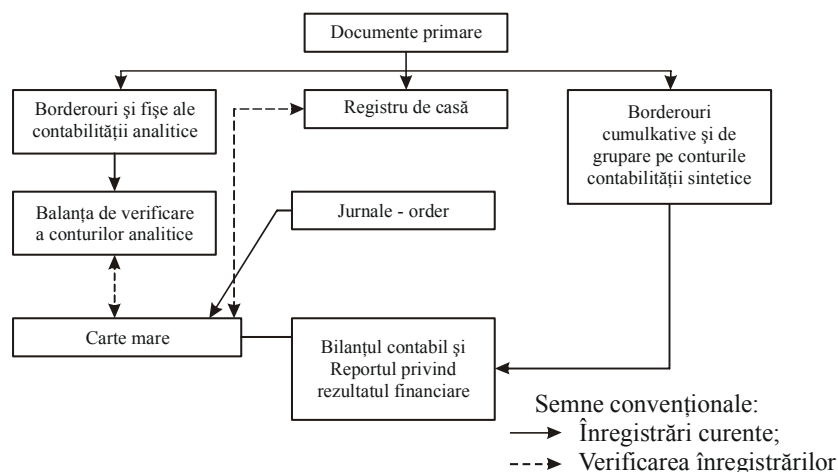
Trăsăturile distinctive ale acestora sunt:

1. Existența la fiecare jurnal-order.

- a numărului permanent (de la 1 până la 16);
- a posibilității reflectării informației privind un cont sau mai multe conturi sintetice intercorelate (de exemplu, jurnalul-order nr. 1 - contul 241 „Casa”, jurnalul-order nr.10 - diverse conturi de evidență a

consumurilor efectuate;

- a structurii individuale - tabelul tipărit în prealabil în acesta, în funcție de necesitatea grupării și obținerii informației, precum și corespondența conturilor.
2. Efectuarea înregistrărilor după criteriul ereditar, adică sumele din cont (conturi) care se reflectă în jurnalul-order se înscriu în credit, cu indicarea debitului conturilor corespondente corespunzătoare .



**Fig. 3 Schema de evidență pe jurnalele-order**

Astfel, în jurnalul-order specificat rulajul creditului contului 241 „Casa” constituie 334 000 lei, precum și există informația completă privind utilizarea acestor mijloace bănești, care fapt atestă debitul conturilor corespondente. Rulajele debitoare ale contului 241 pot fi găsite în alte jurnale-order, în care sunt înscrise datele privind conturile care intră în corespondență cu debitul acestui cont. Prin urmare, criteriul ereditar al reflectării operațiunilor dezvăluie posibilități mari în stabilirea relațiilor evenimentelor economice.

3. Constituirea unor jurnale-order distincte asigură într-o mare măsură îmbinarea contabilității sintetice și analitice, ceea ce reduce numărul de înregistrări și accelerează întocmirea rapoartelor financiare necesare.

4. Suplimentar pe unele jurnale-order se țin borderouri ale contabilității sintetice, în care înregistrările se efectuează după criteriul debitor al unui cont în corespondență cu creditul altor conturi. Aceasta se referă, de exemplu, la înregistrările privind conturile de mijloace bănești, ceea ce este condiționat de specificul reflectării și controlului operațiunilor de casă și bancare într-un singur loc.

Rolul borderourilor de grupare sub formă de tabele de specificare și foi de descifrare constă în faptul ca în cazul necesității să se efectueze gruparea prealabilă a datelor trecute în debitul sau creditul conturilor corespunzătoare. Acestea sunt, de exemplu, tabelele speciale de repartizare a consumurilor pentru materiale și salarii, de calculare a uzurii mijloacelor fixe, calculare a uzurii obiectelor de mică valoare și scurtă durată etc.

Totalurile din jurnalele-order la sfârșitul lunii se înscriu în Cartea mare. Totodată, după cum s-a menționat, dacă operațiunile sunt reflectate în jurnalele-order după criteriul ereditar, în Cartea mare - în ordine inversă, adică după criteriul debitor. De aceea, rulajul debitor al fiecărui cont, pentru care în Cartea mare este prevăzută o foaie, se prezintă desfășurat, iar totalul creditului acestui cont reprezintă o singură sumă. Aceasta permite a concretiza plenitudinea și corectitudinea înregistrării operațiunilor economice la sfârșitul lunii. Rulaj ul debitor al tuturor conturilor efectuate în cursul lunii, înscrise în Cartea mare, trebuie să fie egal cu totalul rulajului creditor al acestor conturi, ceea ce rezultă din esența dublei înregistrări. O astfel de construire a registrului de bază nu necesită întocmirea lunară obligatorie a balanței de verificare a conturilor sintetice, ceea ce este necesar în cazul utilizării formei de evidență pe memorial-order sau a altei forme de înregistrare contabilă.

Cartea mare se deschide pe un an pentru fiecare cont sintetic utilizat la întreprindere. În primul rând în tabel se înscrie soldul la 31 decembrie (în debitul sau creditul conturilor), apoi la finele fiecărei luni din jurnalele-order se trec datele rulajelor creditor și debitor ale conturilor.

În exemplul de mai jos rulajul creditor al contului 241,,

*Casa*” (334 000 lei) s-a luat din jurnalul-order nr. 1. Datele pentru completarea rulajelor debitoare sunt luate din diverse jurnale-order, însă acestea coincid cu totalurile debitului contului 241 prezentate în borderoul nr. 1.

Avantajele de bază ale formei de evidență prin jurnale-order sunt:

- comoditatea în completarea în legătură cu structura stabilă a registrelor;
- ridicarea nivelului caracterului analitic al informației ce asigură posibilitatea efectuării controlului operativ;
- reducerea dublării informației reflectate în contabilitatea analitică și sintetică;
- adaptarea la automatizarea contabilității.

Totuși este necesar a recunoaște că în comparație cu formele de contabilitate aplicate în țările dezvoltate, forma prin jurnale-order este foarte complicată și greoaie.

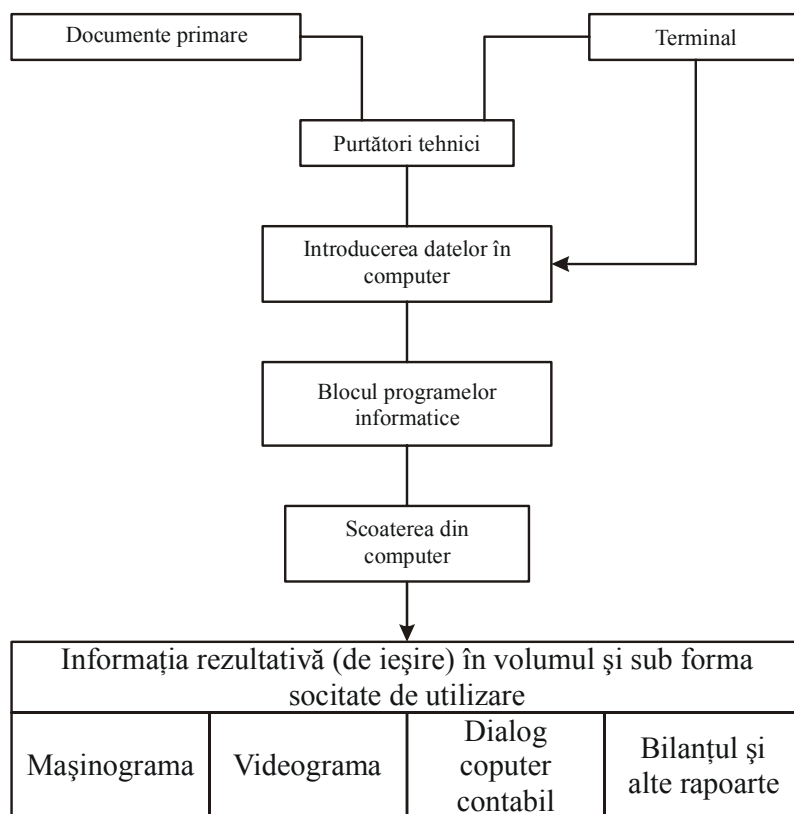
Utilizarea computerelor a dus la crearea **formeii automatizate** a contabilității (fig.4) care a ridicat la un nivel mai înalt procesul de înregistrare a operațiunilor economice, operativitatea și calitatea informației obținute.

Ca și în cazul aplicării altor forme ale sistemului de contabilitate automatizat documentele primare constituie baza informațională inițială, însă acestea pot fi de două tipuri: completate manual pe formulare tip sau întocmite prin intermediul tehnicii de calcul. În primul caz informația se introduce în baza de date a computerului, iar în al doilea caz aceasta se află deja în memoria tehnicii de calcul.

Introducerea informației contabile se efectuează în baza unei structuri de înregistrări determinată în prealabil.

Cartea mare contul 241 „CASA”

Luna	Rulaje debitoare în				Total	Rulaj creditor	Sold	
	Creditul contului 221, j/o nr.11	Creditul contului 239, j/o nr.7	Creditul contului 242, j/o nr.2	Creditul contului 243, j/o nr.3			Debit	Credit
Sold la 31.12.02							2000	
Ianuarie	143000	26000	150000	18000	337000	334000	5000	



**Fig. 4. Schema formei automatizate de contabilitate**

Prin introducerea unică a informației se asigură unitatea bazei informaționale și un proces tehnologic automatizat complet de prelucrare a informației. Integrarea prelucrării datelor contabilității primare și adaptarea programelor informatice la sarcinile utilizatorilor se realizează prin utilizarea diverselor programe informatice de contabilitate (de exemplu, „1C – Contabilitate”, „Wiscount”, „Book-Keeper”, etc.).

Pentru computerele de nivel contemporan este caracteristică universalitatea din punctul de vedere al abordărilor metodologice generale ale organizării contabilității, totodată, posibilitatea utilizării programelor destinate unei întreprinderi concrete, ținând cont de propunerile clientului.

Cu ajutorul programelor se realizează introducerea rapidă a formulelor contabile prin metoda în baza căreia stă corespondența-tip a înregistrărilor contabile. Modificarea sau adăugarea operațiunilor se efectuează de însuși utilizatorul. Volumul mare al memoriei computerului permite a lucra cu agenții de toate nivelurile, ceea ce dă posibilitate de a efectua fără dificultăți operațiuni cumulative (calcularea salariilor, a uzurii și amortizării, etc.).

Jurnalele-order și borderourile, balanțele de verificare și balanțele-șah pot fi formate pentru orice perioadă, de formatul necesar și în termene reduse. La computer poate fi întocmit bilanțul și alte rapoarte financiare nu numai pe un trimestru și an, ci, după caz, și lunar, ceea ce ridică caracterul analitic și siguranța acestora în utilizare. Unii indicatori din rapoarte pot fi detaliați, inclusiv până la o operațiune.

Rapiditatea în asigurarea diverșilor utilizatori cu informația corespunzătoare în baza unui masiv unic nu este singura trăsătură distinctivă a formei automatizate de evidență. Contabilul lucrează la computer în regim de dialog, având o relație inversă în procesul prelucrării informației și obținerii documentelor de ieșire corespunzătoare. Registrele contabile sunt formele de ieșire (mașino-gramele) care pot fi primite pe purtătorii de hârtie, precum și pe ecranele display.

Cu ajutorul tehnicii de calcul se formează automat de asemenea toate înregistrările contabile care reflectă rezultatele

calculului și grupărilor efectuate anterior. Înregistrarea datelor concomitent în debitul și creditul conturilor sintetice, precum și în conturile corespunzătoare ale contabilității analitice permite a prelua toată informația în cadrul fiecărui obiect de contabilitate.

O particularitate a utilizării computerelor este păstrarea documentelor primare și registrelor nu numai în mape, ci și pe purtători tehnici - dischete (discuri) ceea ce ridică siguranța păstrării informației și dă posibilitate a grupa datele inițiale după alte criterii.

Însă este de remarcat că sistemul automatizat nu introduce modificări radicale în metodologia contabilității, ci se schimbă doar tehnologia prelucrării și primirii informației. Elementele de bază ale metodei contabilității (conturile, dubla înregistrare etc.) modifică doar forma, conformându-se cu condițiile prelucrării automatizate a informației. De asemenea este evidentă tendința reducerii documentelor primare pe seama faptului că în baza datelor pe lângă datele variabile există și un volum de informație permanentă (normativă - bibliografică). Aceasta cuprinde actele normative necesare privind organizarea contabilității, normele și normativele consumurilor, datele achitării impozitelor etc.

Sistemul contabil automatizat se încadrează în sistemul general al gestiunii întreprinderii, la baza căruia stau următoarele principii:

- asigurarea metodologică;
- asigurarea organizatorică;
- asigurarea informațională;
- asigurarea cu programe (computerizarea);
- asigurarea tehnică.

Deci, forma automatizată de evidență contabilă are următoarele avantaje:

- computerele personale devin factorul determinant în organizarea muncii contabilului;
- utilizarea multiplă a datelor contabile și posibilitățile nelimitate ale grupării și regroupării acestora;
- posibilitatea primirii informației solicitate la orice dată;
- păstrarea oricărei informații și în orice volum cu

tipărirea ulterioară a mașino-gramelor sau pe ecran inclusiv până la întocmirea rapoartelor financiare;

- nivelul înalt al îmbinării contabilității analitice și sintetice, excluderea maximă a dublării indicatorilor prin formarea unui bloc unic de informații pentru toate nivelurile de gestiune.

Totodată la utilizarea computerelor o problemă este asigurarea securității informației.



## ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII

1. Baza normativă a contabilității;
2. Contabilitatea financiară și managerială;
3. Organizarea contabilității la întreprindere;
4. Componenta și modul de pregătire și prezentare a rapoartelor financiare

### *1. Baza normativă a contabilității*

Bazele juridice, economice și organizatorice de ținere a contabilității și de întocmire a rapoartelor financiare sunt determinate în actele legislative și normative.

Tranziția economiei Republicii Moldova la relațiile de piață a impus elaborarea unui sistem întreg de acte normative care reglementează problemele privind organizarea și ținerea contabilității de către agenții.

Aspectul conceptual al contabilității și rapoartelor financiare la întreprinderi este reglementat de **Legea contabilității** nr.426-XIII din 4 aprilie 1995 cu modificările și completările introduse prin Legea nr.757-XV din 21 decembrie 2001; **Standardele Naționale de Contabilitate (S.N.C.), Planul de conturi contabile al activității economico-financiare a întreprinderilor**. Concepția reformei contabilității a delimitat regulile contabilității financiare și fiscalității.

În Republica Moldova principiile impozitării, determinării obiectului impozabil, constatării veniturilor și cheltuielilor deduse sunt determinate de **Codul fiscal**. Indicatorii rapoartelor financiare se calculează în baza principiilor prevăzute de Standardele Naționale de Contabilitate.

Legea **contabilității** determină principiile metodologice unice ale contabilității și rapoartelor financiare, stabilește modul de organizare și ținere a contabilității, de întocmire și prezentare a rapoartelor financiare. Însă în prezent asta reflectă insuficient principiile internaționale fundamentale ale contabilității.

Legea **cuprinde următoarele capitole:**

Capitolul I. Dispoziții generale.

Capitolul II. Regulile de bază ale contabilității și întocmirea rapoartelor financiare.

Capitolul III. Documentele justificate

Capitolul IV. Registrele contabilității

Capitolul VI. Inventarierea.

Capitolul VII. Raportul financiar.

Capitolul VIII. Modul de prezentare a rapoartelor financiare.

Capitolul IX. Răspunderea pentru încălcarea prezentei legi.

În capitolul I se determină principiile metodologice de ținere a contabilității, modul de organizare a acesteia, de întocmire și de prezentare a rapoartelor financiare. De asemenea se dezvăluie noțiunile utilizate în lege, se dă definiția contabilității ca un sistem complex al contabilității, informației și rapoartelor financiare, se determină obiectele contabile, se indică sfera de acțiune a prezentei legi, se argumentează necesitatea ținerii contabilității în limba de stat, în valută națională.

Conform legii nominalizate, Ministerul Finanțelor este obligat să elaboreze metodologia contabilității, registrele contabile și formularele rapoartelor privind activitatea financiară, normativele metodologice privind completarea acestora, precum și standardele de contabilitate.

Banca Națională are obligația să elaboreze Planul de conturi și actele normative privind contabilitatea în sistemul bancar.

Departamentul Statistică și Sociologie de comun acord cu Ministerul Finanțelor au obligația de a elabora și aproba formularele-tip ale documentelor primare și indicațiile privind completarea acestora.

În celelalte capitole se conțin regulile și cerințele referitoare la diverse poziții ale contabilității care rezultă din denumirea capitolelor și se examinează detaliat în prezenta carte.

O dată cu trecerea Republicii Moldova la relațiile de piață a fost efectuată reforma contabilității în conformitate cu

Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 1187 din 24 decembrie 1997 „Cu privire la reforma contabilității”. Ca rezultat al reformei a fost creat un nou sistem contabil care și-a găsit reflectare în Standardele Naționale de Contabilitate (S.N.C.). Drept bază a elaborării acestora au servit Standardele Internaționale de Contabilitate care sunt menite să asigure o bază metodologică unică a contabilității pentru diverse țări. Reforma contabilității a contribuit la crearea condițiilor favorabile pentru dezvoltarea piețelor capitalului și valorilor mobiliare, creșterea investițiilor, integrarea economiei republicii în economia mondială, precum și optimizarea corelației între interesele agenților economici, statului și altor indicatori externi ai informației.

Cuvântul „standarde” se traduce din limba engleză ca normă, model. În documentația normativă privind contabilitatea, standardul, reprezintă totalitatea regulilor de bază care stabilesc principiile contabilității. Fiecare din aceste reguli (norme) determină terminologia, metodele, procedeele, esența contabilității la reflectarea unui sau altui obiect sau a totalității obiectelor.

Fiecare standard de contabilitate are câteva capitole-tip. **Introducere.** În acest capitol se arată în baza cărui Standard Internațional de Contabilitate este elaborat standardul respectiv. **Obiectiv.** Se indică scopul standardului, ce se dezvăluie în acesta. **Domeniul de aplicare.** Se arată destinația (pentru persoane juridice sau fizice) standardului respectiv.

**Definiții.** Acest capitol cuprinde noțiunile termenilor de bază utilizați în text.

**Descrierea esenței.** În acest capitol sunt expuse principiile care stau la baza standardului, se descriu variantele de evaluare, metodele de contabilitate, legătura reciprocă cu rapoartele financiare.

Standardele Naționale de Contabilitate trebuie examinate ca un sistem de acte normative interdependente care constituie baza juridică a contabilității.

Până la 1 iunie 2003 în Republica Moldova au fost elaborate și aprobate următoarele Standarde Naționale de

## Contabilitate:

- S.N.C. 1. „Politica de contabilitate”.
- S.N.C. 2. „Stocurile de mărfuri și materiale”.
- S.N.C. 3. „Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii”.
- S.N.C. 4. „Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business”.
- S.N.C. 5. „Prezentarea rapoartelor financiare”.
- S.N.C. 6. „Particularitățile contabilității la întreprinderile agricole”.
- S.N.C. 7. „Raportul privind fluxul mijloacelor bănești”.
- S.N.C. 9. „Contabilitatea consumurilor aferente lucrărilor de cercetări științifice și de proiectare-experimentare”.
- S.N.C. 11. „Contractele de construcție”.
- S.N.C. 12. „Contabilitatea impozitului pe venit”.
- S.N.C. 13. „Contabilitatea obiectelor nemateriale”.
- S.N.C. 14. „Informații financiare privind sectoarele”.
- S.N.C. 16. „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”.
- S.N.C. 17. „Contabilitatea arendei (chiriei)”.
- S.N.C. 18. „Venitul”.
- S.N.C. 20. „Contabilitatea subvențiilor și publicitatea informației aferentă asistenței de stat”.
- S.N.C. 21. „Efectele variațiilor cursurilor valutare”.
- S.N.C. 23. „Cheltuieli privind împrumuturile”.
- S.N.C. 24. publicitatea informației privind părțile legate”.
- S.N.C. 25. „Contabilitatea investițiilor”.
- S.N.C. 27. „Rapoartele financiare consolidate și contabilitatea investițiilor în întreprinderile fiice”.
- S.N.C. 28. „Contabilitatea investițiilor în întreprinderile asociate”.
- S.N.C. 31. „Reflectarea în rapoartele financiare a participațiilor în activitatea de întreprinzător sub control mixt”.
- S.N.C. 62. „Contabilitatea în partidă simplă”.
- S.N.C. 63. „Prezentarea informației în rapoartele financiare ale asociațiilor de economii și împrumut și ale altor instituții similare”.

Contabilitatea în bănci și alte instituții financiare se ține în conformitate cu cerințele prevăzute de S.N.C. 30 **„Dezvăluiri în rapoartele financiare ale băncilor și altor instituții financiare”** aprobat de Banca Națională a Moldovei.

În scopul explicării prevederilor Standardelor Naționale de Contabilitate, facilitării înțelegerii și însușirii acestora Ministerul Finanțelor elaborează și aprobă comentariile la S.N.C. în acestea se reflectă detaliat sensul și tratarea fiecărui punct din standard. În baza unor exemple concrete se explică modul de calculare și determinare a unor indicatori distincți, precum și modul de obținere și prezentare a informației respective, pornind de la cerințele standardului.

În afară de actele normative specificate, întreprinderile se conduc de hotărârile, regulamentele și instrucțiunile în care se determină modul de contabilizare a unor operațiuni economico-financiare, și anume:

1. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova cu privire la clasificarea mijloacelor fixe pe categorii de proprietate în scopul impozitării nr. 1218 din 31 decembrie 1997.
2. Normele pentru efectuarea operațiunilor de casă în economia națională a Republicii Moldova aprobate prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.764 din 25 noiembrie 1992 și modificate prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.783 din 22 noiembrie 1995 și nr.251 din 1 aprilie 1999.
3. Regulamentul cu privire la limitarea cheltuielilor de reprezentanță permise spre deducerea din venitul brut (aprobat prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr.130 din 6 februarie (1998).
4. Decretul Președintelui Republicii Moldova nr.406-II din 23 decembrie 1997 „Privind unele măsuri de asigurare a disciplinei financiare”.
5. Regulamentul cu privire la modul de calcularea uzurii mijloacelor fixe în scopul impozitării aprobat prin ordinul Ministerului Finanțelor nr.05/l-CF-07/92 din 25 decembrie 1997.
6. Privind particularitățile impozitării veniturilor obținute

sub formă de dobândă și trecerea cheltuielilor legate de achitarea acestora la deduceri scrisoarea Ministerului Finanțelor nr. 10-2-09/1-457-1762 din 4 iunie 1999).

7. Instrucțiunea cu privire la modul de calculare și achitare a impozitului pe venit de către persoanele ce practică activitatea de antreprenoriat nr. 1 aprobată de Ministerul Finanțelor la 23 octombrie 1998.

## ***2. Contabilitatea financiară și managerială (de gestiune).***

Odată cu trecerea Republicii Moldova la Standardele Naționale de Contabilitate și revizuirea radicală a opiniilor existente privind principiile teoretice și metodologia contabilității este evident că metodele și procedeele contabile care sunt în vigoare până la adoptarea S.N.C. nu sunt acceptabile. Actualmente lucrătorii din serviciile economice trebuie nu numai să cunoască prevederile standardelor în vigoare, ci și să însușească principiile și normele ce rezultă din acestea.

Reformarea contabilității este o condiție importantă necesară pentru ieșirea pe piețele financiare, atragerea investițiilor străine. Crearea unui sistem informațional adecvat cerințelor actuale este necesară pentru nivelul macro - și micro al gestiunii. La nivelul macro, adică la nivelul unei verigi distincte, o astfel de asigurare informațională o constituie sistemul contabil și rapoartele întocmite în baza acestuia. În baza informației contabile pot fi pronosticați indicatorii dezvoltării întreprinderii și evidențiate rezervele de sporire a eficienței producției. Constituind o parte a procesului de gestiune, contabilitatea nu numai reflectă activitatea economică, ci și formează și prezintă informație importantă care permite a controla activitatea curentă a întreprinderii, a planifica strategia și tactica acesteia, a utiliza optim resursele, a măsura și aprecia rezultatele activității, a înlătura subiectivismul la luarea deciziilor. Trecerea la Standardele Naționale de Contabilitate a dus la divizarea contabilității în financiară și managerială.

**Contabilitatea financiară** cuprinde informația care nu

numai se utilizează pentru gestiunea internă, ci și se comunică utilizatorilor externi.

Utilizatorii externi au posibilitatea să efectueze în baza datelor rapoartelor financiare o analiză comparativă a activității diverselor întreprinderi. De aceea contabilitatea financiară este reglementată de legislație și Standardele Naționale de Contabilitate care conțin totalitatea de reguli și principii conform cărora indicatorii se formează și se înscriu în rapoartele financiare.

Standardele cuprind recomandări și norme privind măsurarea veniturilor și cheltuielilor, determinarea rezultatului financiar al întreprinderii pe perioada de gestiune, precum și evaluarea mijloacelor și datoriilor. Recomandările și normele, conform cărora indicatorii se formează și se înscriu în rapoartele financiare, se numesc **concepții**. Principalele din acestea sunt concepțiile măsurării bănești, materialității, comparării, funcționalii întreprinderii, prezentării informației.

**Concepția măsurării bănești.** Rapoartele financiare cuprind numai acele elemente care au o evaluare bănească. Alți indicatori care conduc la succesul întreprinderii, cum sunt, de exemplu, posibilitățile gestiunii, nu au expresie bănească și nu pot fi incluși în rapoartele financiare.

**Concepția materialității.** Aplicarea acesteia depinde de părerea unei persoane sau a unui grup de persoane care iau decizia privind metoda contabilității financiare a unui stoc de mijloace. Modul de reflectare în contabilitate depinde de părerea acestor persoane și de faptul cât de esențială este suma operațiunii economice respective.

**Concepția comparării** (acumulării) este destinată comparării veniturilor obținute în cursul perioadei de gestiune cu cheltuielile care au fost necesare pentru obținerea acestor venituri.

**Concepția prezentării informației.** Modificările în politica de contabilitate, precum și alte date care necesită să fie dezvăluite, trebuie publicate. Această concepție se aplică în legătură cu faptul că politica de contabilitate a întreprinderii poate să se modifice periodic.

<b>Contabilitatea financiari</b>	<b>Domeniul de comparare</b>	<b>Contabilitatea managerială</b>
Interni și externi	Utilizatorii informației	Utilizatorii interni, administrația, personalul de diverse niveluri
Conform legislației	Obligativitate a ținerii contabilității	Conform deciziei administrative
Sistemul dublei înregistrări	Tipuri de sisteme contabile	Nu este limitată de sistemul dublei înregistrări; se utilizează orice sistem care se soldează cu rezultate
Întocmirea rapoartelor financiare pentru utilizatorii externi (terți)	<b>Obiectivul contabilității</b>	Acordarea ajutorului administrației în planificare, gestiunea proprie și control
Principii uzuale ale contabilității	Prevederile, normele de bază	Totul ce este util pentru administrație
În general, în expresie bănească	Etaloanele utilizate	Informația atât în expresie bănească, cât și naturală materializată

---



Necesită obiectivitate	Gradul de exactitate a informației	Multe estimări aproximative, însă, după caz, se utilizează date exacte
Trimestriale și anuale	Frecvența rapoartelor financiare	Depinde de sarcinile propuse
Întreprinderea în ansamblu	Obiectul rapoartelor financiare	Centre de responsabilitate
Informația se publică pentru utilizatori	Publicitatea	Informația nu va fi publicată

**Fig.1. Particularitățile contabilității financiare și manageriale**

Obiectele contabilității financiare sunt:

- activele întreprinderii și sursele de formare a acestora;
- datoriile (pasivele) întreprinderii;
- veniturile întreprinderii pe tipuri; consumurile și cheltuielile - pe elemente economice;
- rezultatele financiare ale activității întreprinderii și repartizarea acestora;
- operațiunile economice.

**Contabilitatea managerială** (de gestiune) reprezintă metodologia obținerii informației pentru utilizatorii interni și reflectării operațiunilor interne ale întreprinderii. Aceasta cuprinde de asemenea metodele de contabilizare a consumurilor și de calculare a costului produselor finite și serviciilor.

Una din funcțiile principale ale contabilității manageriale este argumentarea informațională a procesului de luare a deciziilor. Scopul acesteia îl constituie asigurarea cu informație a managerilor și colaboratorilor responsabili de realizarea unor

indicatori de producție concreți.

În acest caz contabilul poate să se conducă de orice reguli interne în funcție de utilitatea acestora. Argumentul de bază în fundamentarea acestor reguli este utilitatea informației prezentate.

Cerințele înaintate față de conținutul informației create și pregătite pentru utilizare de către conducere diferă de cele aferente informației destinate utilizatorilor interni. În contabilitatea managerială obiectele de bază sunt subdiviziunile nu prea mari izolate pe unități de producție distincte, tipuri de activități, centre de responsabilitate etc. La organizarea contabilității manageriale se conduc de reguli determinate, însă, totodată, acest sistem este deschis într-o mare măsură și cuprinde mai puține restricții aplicate contabilului în activitatea lui cotidiană.

Obiectele concrete ale contabilității manageriale sunt următoarele:

- consumurile întreprinderii după destinație specială care se grupează pe tipuri de produse, stadii de producție, centre de responsabilitate. Este necesară o abordare rațională din punct de vedere economic a construirii sistemului de contabilizare a consumurilor și alegerea obiectelor de contabilitate corespunzătoare acestora;
- veniturile întreprinderii care se grupează pe tipuri de produse, sfere de activitate, centre de profit etc.; - rezultatele financiare pe tipuri de produse, sfere de activități, centre de profit, regiuni (zone) de vânzare a produselor. Sfera contabilității manageriale cuprinde previziunea, planificarea, evidența, analiza și controlul. Contabilitatea managerială trebuie să fie orientată în mare măsură spre viitor și măsurile ce trebuie întreprinse pentru a influența asupra evenimentelor. Trecutul nu poate fi schimbat, însă el poate servi drept lecție pentru viitor.

Contabilitatea managerială organizată de întreprindere necesită un volum considerabil de informații suplimentare atât

în expresie valorică, cât și naturală, o parte din care periodic se repetă. De obicei, pentru contabilitate se utilizează un volum considerabil de date care din documentele primare se introduc în sistemele contabilității financiare și manageriale. Sub acest aspect este de remarcat că ambele tipuri de contabilitate au o bază informațională unică, însă între acestea există și deosebiri esențiale (vezi fig. .1.).

### ***3. Organizarea contabilității la întreprindere. Politica de contabilitate***

Contabilitatea joacă un rol important în asigurarea tuturor utilizatorilor cu informația necesară privind activitatea economico-financiară a fiecărui agent economic. Pentru realizarea acestui scop contabilitatea trebuie să fie organizată astfel încât să cuprindă toate aspectele activității întreprinderii, să fie obiectivă și universală.

Componența informației obținute trebuie să corespundă cerințelor de gestiune a întreprinderii.

La organizarea contabilității în condițiile actuale trebuie să se aplice abordarea sistemică a realizării diverselor soluții de proiect, utilizând în acest caz procedeele, modalitățile și metodele corespunzătoare. Activitatea desfășurată direcționat în vederea creării sistemului corespunzător al informației economico-contabile în scopul obținerii unei informații veridice, oportune și adecvate pentru gestiune privind activitatea întreprinderii și exercitarea controlului asupra eficienței utilizării resurselor de producție poartă denumirea de **organizare a contabilității**.

Organizarea contabilității ca noțiune semantică cuprinde ordinea, păstrarea și menținerea stării de reglementare determinată a sistemului în ansamblu. Elementele de bază ale sistemului de organizare a contabilității sunt documentele contabile primare, registrele contabile, rapoartele contabile interne, circulația documentelor, utilizarea mijloacelor de automatizare a contabilității, organizarea (construirea) aparatului contabil și determinarea funcțiilor exercitate de acesta.

Pentru organizarea contabilității la întreprindere poartă

răspundere contabilul care trebuie să asigure eficiența acesteia și utilizarea metodelor progresiste.

Premisele de bază ale organizării raționale a contabilității sunt:

- studierea conținutului legilor, instrucțiunilor și al altor acte ce reglementează contabilitatea și rapoartele financiare;
- determinarea caracterului și volumului informației contabile;
- repartizarea rațională a muncii între salariații aparatului contabil.

Activitatea contabilă este organizată la întreprindere în conformitate cu actele normative corespunzătoare și cerințele ce rezultă din acestea.

În acest caz se iau în considerație structura organizatorică și managerială a întreprinderii, tipurile existente de unități de producție și subdiviziuni structurale, filiale. Este necesar de asemenea de a studia organizarea procesului de producție, ceea ce va permite a ține corect evidența consumurilor și a produselor finite fabricate.

În scopul organizării raționale a activității aparatului contabil și reflectării corecte a operațiunilor economice este necesară cunoașterea regulilor și principiilor organizării, metodicii și tehnicii tinerii contabilității.

Pentru determinarea volumului și naturii informației contabile este necesar a stabili direcțiile și caracterul lucrărilor contabile prin determinarea statelor de funcțiuni ale contabilității și repartizarea lucrărilor între persoanele respective. În funcție de volumul informației pot fi create subdiviziuni. De exemplu, subdiviziunile evidența materialelor, muncă și salarii, decontări, evidența consumurilor de producție etc.

Contabilitatea managerială se organizează la latitudinea întreprinderii și depinde de specificul întreprinderii și necesitatea informației concrete.

Fiecare întreprindere, bazându-se pe principiile fundamentale ale contabilității și luând în considerație scopul și sarcinile propuse, alege procedeele și modalitățile de ținere a

contabilității, de evaluare a patrimoniului, de achitare a valorii activelor etc., își formează politica de contabilitate care ar permite formarea oportună a informației financiare și manageriale, veridicitatea, accesibilitatea și utilitatea acesteia pentru utilizatori.

Totalitatea principiilor, convențiilor, regulilor, metodelor și procedurilor de ținere a contabilității adoptate de întreprindere la întocmirea și prezentarea rapoartelor financiare se numește **politica de contabilitate**.

Politica de contabilitate este elaborată de fiecare întreprindere care desfășoară activitate de întreprinzător și este înregistrată în Republica Moldova, indiferent de tipul de proprietate, apartenența ramurală și forma juridică de organizare (cu excepția organizațiilor bugetare), în conformitate cu S.N.C. 1 „**Politica de contabilitate**”. În acest standard se dezvăluie noțiunea „politica de contabilitate”, se expun principiile de formare a acesteia.

Politica de contabilitate a întreprinderii urmează să fie perfectată printr-un document de dispoziție (ordin, dispoziție etc). Aceasta se elaborează pe un an și poate fi modificată în cazurile prevăzute de statutul întreprinderii sau la solicitarea organului care stabilește standardele, sau pentru reflectarea mai exactă a situației patrimoniale și financiare, precum și a rezultatelor activității întreprinderii în rapoartele financiare.

Formarea politicii de contabilitate se bazează pe convențiile și principiile fundamentale ale contabilității

În afară de aceasta, la alegerea și fundamentarea politicii de contabilitate este necesar a lua în considerare următorii factori:

- forma de proprietate și statutul de organizare juridică a întreprinderii (societate pe acțiuni, întreprindere de stat, întreprindere individuală, societate cu răspundere limitată, întreprindere mixtă etc.);
- tipul de activitate și sectorul economici (industria, agricultura, construcțiile, transporturile, știința, comerțul etc.);
- proporțiile întreprinderii (volumul producției și

- vânzărilor, efectivul de personal etc.);
- strategia dezvoltării economico-financiare (obiectivele și sarcinile dezvoltării economice a întreprinderii, perspectivele pe termen lung, direcțiile previzionale ale investițiilor, modalitățile abordării tehnice a soluționării problemelor de perspectivă);
  - nivelul dotării tehnice a întreprinderii, inclusiv computerizarea;
  - cadrele – nivelul calificării (experiența, deprinderile, înțelegerea sarcinilor și problemelor, posibilitatea soluționării acestora);
  - situația economică-existența infrastructurii de piață, situația financiară, condițiile pentru investiții etc.).

La formarea politicii de contabilitate, întreprinderea trebuie să se conducă de prevederile Standardelor Naționale de Contabilitate, comentariile privind aplicarea acestora, Planul de conturi contabile și actele legislative adoptate de Guvern și Parlament.

Formarea politicii de contabilitate înseamnă alegerea modului de ținere a contabilității și de întocmire a rapoartelor financiare, argumentarea modalității alese, pornind de la particularitățile activității întreprinderii.

De exemplu, **S.N.C. 16 „Contabilitatea activelor materiale pe termen lung”** prevede patru metode de calculare a uzurii mijloacelor fixe:

- casarea liniară;
- în raport cu volumul produselor executate (lucrărilor fabricate);
- soldul degresiv;
- degresivă cu rată descrescătoare (cumulativă).

Metoda de calculare a uzurii se determină astfel ca valoarea mijloacelor fixe să se includă în componența consumurilor și cheltuielilor mai argumentat și eficient din punct de vedere economic, în acest caz este necesar de reținut că în primii ani de exploatare a mijloacelor fixe metoda soldului degresiv prevede decontarea unei părți mai mari a valorii, iar în următorii ani mărimea uzurii calculate se va micșora în legătură

cu scăderea productivității obiectelor.

Modificările în politica de contabilitate sunt posibile în următoarele cazuri:

- reorganizarea întreprinderii (fuzionarea, separarea, asocierea);
- schimbarea proprietarilor;
- modificările în legislația în vigoare sau în sistemul reglementării normative a contabilității;
- elaborarea unor noi metode de ținere a contabilității.

Modificările operate în politica de contabilitate se perfectează prin documentele de dispoziție (ordin, dispoziție etc.) cu indicarea datei intrării în vigoare.

Potrivit prevederilor capitolul „**Dezvăluirea politicii de contabilitate**” din S.N.C. 1, întreprinderea trebuie să prezinte modalitățile și metodele de ținere a contabilității alese la formarea politicii de contabilitate care influențează substanțial asupra aprecierii și luării deciziilor de către utilizatorii rapoartelor financiare.

Principalele sunt considerate metodele de evaluare și ținere a contabilității etc. fără cunoașterea cărora este imposibil a trage concluzii corecte privind situația patrimonială și financiară, fluxul mijloacelor bănești sau rezultatele activității întreprinderii.

Politica de contabilitate a întreprinderii trebuie să fie plasată la începutul anexelor la rapoartele financiare pe anul de gestiune. Rapoartele financiare intermediare (trimestriale) pot să nu cuprindă informația privind politica de contabilitate, dacă în ultima nu au intervenit modificări în cursul perioadei de la întocmirea raportului financiar precedent care includea politica de contabilitate.

Modificările în politica de contabilitate care influențează esențial asupra evaluării și luării deciziilor de către utilizatorii rapoartelor financiare în cursul anului de gestiune sau în perioadele ulterioare, precum și cauzele acestor modificări și estimarea consecințelor acestora în expresie valorică sunt supuse dezvăluirii argumentate în anexe la rapoartele financiare.

Dezvăluirea politicii de contabilitate ne justifică

reflectarea incorectă sau inexactă a informațiilor și nu exonerează conducerea întreprinderii de răspunderea pentru încălcarea regulilor stabilite de ținere a contabilității și de întocmire a rapoartelor financiare.

#### ***4. Componenta și modul de pregătire și prezentare a rapoartelor financiare***

Operațiunile economice la întreprindere se înregistrează cu ajutorul contabilității curente care efectuează doar gruparea intermediară a datelor acestora. Însă utilizatorii au nevoie de informația generalizată obținută în urma unei sistematizări și grupări mai înalte. Totodată, o astfel de informație trebuie să fie prezentată la o dată determinată și pentru o perioadă concretă. Datele care sunt necesare utilizatorilor se reflectă în rapoartele financiare. Acestea se obțin prin gruparea informației inițiale în baza conturilor sintetice în registrele contabile care apoi se transpun în calitate de indicatori determinați în rapoartele financiare.

În capitolul 1 al prezentei lucrări sunt indicați utilizatorii concreți ai informației. În acest caz numai o parte neînsemnată a acestora (de exemplu, personalul de conducere al întreprinderii de nivel mediu) utilizează informația operativă obținută în baza contabilității curente. Aceasta este necesară pentru controlul asupra mișcării mijloacelor concrete ale agentului economic. Însă, în fond, administrația întreprinderii și utilizatorii externi au nevoie de informație generalizată, adică de indicatorii conținuți în rapoartele financiare, în baza cărora aceștia ar putea lua decizii economice și manageriale.

Utilizarea în scopurile menționate a datelor curente este foarte complicată, întrucât acestea caracterizează preponderent aspectul cantitativ al activității întreprinderii, subdiviziunilor distincte ale acesteia, obiectelor de contabilitate. O astfel de informație utilizatorii nu pot s-o citească, deoarece pe ei îi interesează indicatorii calitativi ai activității întreprinderii, și nu cei cantitativi. Toată această informație se conține în rapoartele financiare.

Rapoartele financiare reprezintă generalizarea diversilor



indicatori interdependenți care caracterizează situația financiară la o dată determinată. În afară de aceasta, rapoartele financiare trebuie să conțină informația privind mișcarea mijloacelor bănești și sursele de finanțare.

În funcție de perioada întocmirii, există rapoarte financiare trimestriale și anuale.

În conformitate cu Standardele Naționale de Contabilitate, întreprinderile întocmesc și prezintă următoarele rapoarte financiare:

- Bilanțul contabil;
- Raportul privind rezultatele financiare;
- Raportul privind fluxul mijloacelor bănești;
- Raportul privind fluxul capitalului propriu;
- anexele la acestea, în special, la Bilanțul contabil și alte rapoarte prevăzute de actele normative ale sistemului de reglementare normativă a contabilității;
- nota explicativă.

Primele trei rapoarte se întocmesc și se prezintă trimestrial, iar raportul anual cuprinde toate rapoartele financiare și nota explicativă. **Bilanțul contabil** cuprinde structura activelor și pasivelor întreprinderii, precum și valoarea fiecărui activ și pasiv la o dată determinată. În activ se indică starea patrimoniului agentului economic prezentat sub formă de active pe termen lung și curente. Pasivul cuprinde informația privind sursele de formare a acestui patrimoniu: capitalul propriu; datoriile pe termen lung și scurt.

**Raportul privind rezultatele financiare** întocmit pe perioada de gestiune (de exemplu, pe un an, începând cu 1 ianuarie și terminând cu 31 decembrie), conține informația privind veniturile și cheltuielile și se calculează profitul net sau pierderea în acest caz atât cheltuielile, cât și veniturile se grupează pe tipuri de activități (operațională, de investiții, financiară), precum și acelor rezultate din evenimentele excepționale. Suma profitului net sau a pierderii se reportează apoi în Bilanțul contabil.

**Raportul privind fluxul mijloacelor bănești** cuprinde datele privind starea tuturor mijloacelor bănești ale întreprinderii

(în casierie, conturile de decontare și valutar, alte conturi bancare) la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune, intrarea și ieșirea acestora pe tipuri de activități. El oferă utilizatorilor o imagine fidelă despre mijloacele bănești de care dispune întreprinderea și modul de utilizare a acestora.

**Raportul privind fluxul capitalului propriu** înglobează informația privind mărimea și structura capitalului propriu al întreprinderii la începutul și sfârșitul perioadei de gestiune, modificările care s-au produs în cursul perioadei de gestiune pe posturi distincte ale capitalului propriu. Acest lucru este important pentru a aprecia corect situația financiară a întreprinderii.

Pentru calcularea unor indicatori mai detaliați, efectuarea unei analize multilaterale a activității economico-financiare a întreprinderii sunt necesare date concrete. În acest scop se întocmesc anexe la Bilanțul contabil și Raportul privind rezultatele financiare, precum și nota explicativă.

În **anexa la Bilanțul contabil** se prezintă date concrete privind existența și mișcarea activelor pe termen lung și curente, starea datoriilor pe termen lung și scurt etc. În **anexa la Raportul privind rezultatele financiare** se dezvăluie structura tuturor veniturilor și cheltuielilor pe toate tipurile de activități, precum și a veniturilor și cheltuielilor imprevizibile (excepționale).

În **nota explicativă** se expun informații privind dezvăluirea politicii de contabilitate, corespunderea rapoartelor financiare cu Standardele Naționale de Contabilitate se efectuează analiza datelor conținute în rapoartele financiare și anexe și se furnizează o informație suplimentară care este necesară pentru prezentarea obiectivă și înțelegerea corectă de către utilizatori a datelor din rapoartele financiare.

La baza întocmirii rapoartelor financiare ale întreprinderii stau principiile fundamentale și respectarea tuturor cerințelor față de informația financiară. În conformitate cu Standardele Naționale de Contabilitate la întocmirea rapoartelor financiare sunt prioritare următoarele principii: imaginea fidelă, continuitatea activității, metoda specializării exercițiilor. Față de

informația inclusă în rapoartele financiare sunt înaintate un șir de cerințe: importanța, oportunitatea, veridicitatea, neutralitatea, comparabilitatea, inteligibilitatea.

O importanță deosebită are de asemenea permanența metodelor utilizate la întocmirea și prezentarea informației, ceea ce se asigură de politica de contabilitate a întreprinderii.

Rapoartele financiare se întocmesc și se prezintă de către întreprinderi conform formularelor aprobate de Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova.

**Formularul raportului financiar** reprezintă un tabel care conține denumirea indicatorilor și coloanelor destinate înregistrării sumelor fiecărui indicator. Blanchetele rapoartelor financiare se tipăresc la tipografie. Acestea cuprind următoarele date: denumirea întreprinderii raportoare; sediul acesteia; codul fiscal; forma de proprietate și tipul de activitate; perioada de gestiune; valuta în care sunt prezentați indicatorii rapoartelor financiare (lei moldovenești).

Înainte de a întocmi **Bilanțul contabil** și alte rapoarte financiare se efectuează lucrări pregătitoare. Este vorba de următoarele proceduri contabile:

- a) totalizarea datelor în registrele contabile și reportarea acestora în **Cartea mare**;
- b) compararea reciprocă a totalurilor rulajelor și soldurilor conturilor sintetice și analitice;
- c) calcularea soldurilor în **Cartea mare** și întocmirea bilanței de verificare;
- d) închiderea conturilor care nu au sold.

Astfel de lucrări se efectuează la întocmirea atât a rapoartelor financiare trimestriale, cât și a celor anuale.

Înainte de întocmirea rapoartelor financiare anuale întreprinderile sunt obligate să efectueze de asemenea inventarierea completă a tuturor bunurilor și decontărilor. Acest lucru este necesar pentru confirmarea veridicității datelor contabile care vor fi incluse în rapoartele financiare.

După efectuarea tuturor lucrărilor pregătitoare se procedează la completarea rapoartelor financiare. În acest scop datele conturilor sintetice se trec în rândurile și coloanele

corespunzătoare ale tabelelor din rapoarte. În **Bilanțul contabil** se înscriu soldurile conturilor din clasele 1–5 la data încheierii perioadei de gestiune. Coloana „*începutul anului*” se completează în baza sumelor reflectate în bilanț la 31 decembrie a anului precedent. Rulajele creditoare ale conturilor din clasa 6 „*Venituri*” și debitoare ale conturilor din clasa 7 „*Cheltuieli*” se utilizează pentru completarea coloanelor corespunzătoare din **Raportul privind rezultatele financiare**.

Alte rapoarte se întocmesc utilizându-se datele din contabilitatea curentă și rapoartele financiare deja completate.

## BIBLIOGRAFIE

### Acte legislative și normative

- Legea contabilității Nr. 476-XIII // Monitorul oficial, nr. 28 din 25.05.95 cu modificările și completările din 31.01.02 și 25.07.02.
- Standardele Naționale de Contabilitate // Contabilitate și audit, nr. 1, 1998, nr.5, 1999, nr.3, 2000 și nr.5, 2001.
- Planul de conturi contabile și normele de aplicare a lor // Contabilitate și audit, nr. 2 și nr. 3, 1998.
- Codul Fiscal al Republicii Moldova // Contabilitate și audit, nr.9, 1997 și nr.10, 2000.
- Regulamentul privind inventarierea nr. 30 din 5 martie 2001 // Monitorul oficial, nr.35-38 din 29 martie 2001.

### Manuale, monografii, cărți, broșuri

- G. Badicu ,S. Caraman, *Bazele contabilității*, Note de curs, Chișinău, 2001.
- Octavian Bojian, *Bazele contabilității*, Editura Adonai, București, 1994.
- Octavian Bojian, *Contabilitate generală*. Editura Eficient, București, 1998.
- A. Nederiță ș. a., *Contabilitate financiară*, ACAP, Chișinău, 1999.
- Ion Negescu, *Bazele contabilității*, Editura didactică și pedagogică, R.A., București, 1998.
- Călin Oprea, Mihai Ristea, Horia Neamțu, *Bazele contabilității*, Editura didactică și pedagogică, R.A., București, 1995.
- Călin Oprea, Mihai Ristea, *Bazele contabilității*, Editura didactică și pedagogică R.A., București, 2000.
- Călin Oprea, Mihai Ristea, *Bazele contabilității*, Editura didactică și pedagogică R.A., București, 2003.
- Marin Opreșcu ș. a., *Finanțe și contabilitate*, Editura Universitaria, Craiova, 1999.
- Needles B. E., Anderson H. R., Caldwell J. C., *Principiile de bază ale contabilității*, Editura ARC, Chișinău, 2000.

- Gh. Talaghir, Gh. Negoiescu *Contabilitatea pe înțelesul tuturor*, Editura ALL, București, 1998.
- V. Țurcanu, E. Bajerean, *Bazele contabilității*, Chișinău, 2004.
- Кузнецова В., *Теория бухгалтерского учёта*, М., Финансы и статистика, 1998.
- Палий В.Ф., *Теория бухгалтерского учёта*, М., Финансы и статистика, 1998.

## **Evidența contabilă**

### **Ciclu de prelegeri**

Autori: Tudor Alcaz, Anatolie Rusu,  
Diana Osipov, Ala Oprea

Redactor : Enache Irina

---

Bun de tipar 10.05.07.	Formatul hârtiei 60x84 1/16.
Hârtie ofset. Tipar Riso.	Tirajul 150 ex.
Coli de tipar 11,0	Comanda nr. 82

---

U.T.M., 2004, Chișinău, bd. Ștefan cel Mare, 168.  
Secția Redactare și Editare a U.T.M.  
2068, Chișinău, str. Studenților, 9/9.

