

TEMATICĂ LICENȚĂ

II. Cunoștințe de specialitate

CONTABILITATE FINANCIARĂ 2

(C. Staicu și colectiv - Contabilitatea entităților economice, Ed. Universitaria, Craiova 2008, paginile 251-255; 343-347; 366-369; 419-432)

CONTABILITATEA CREANȚELOR ȘI DATORIILOR

6.1. STRUCTURA GENERALĂ ȘI EVALUAREA CREANȚELOR ȘI DATORIILOR

Creanțele și datoriile față de terțe, persoane juridice și fizice, constituie două categorii importante de elemente patrimoniale de activ și, respectiv, de pasiv, având o structură eterogenă și implicații semnificative în ceea ce privește situația financiară a oricărei entități. Ele sunt generate de faptul că entitățile, indiferent de domeniile de activitate din care fac parte, își desfășoară activitatea în contextul unui sistem complex de relații economice și financiare și, implicit, de decontare stabilite cu terții. Volumul și diversitatea acestor relații sunt influențate, în mare măsură, de natura și complexitatea activităților desfășurate, care impun existența unor colaborări permanente cu numeroși furnizori și clienți sau alte entități, cu unități bancare, cu bugetul statului și cel privind asigurările și protecția socială, cu acționari, asociați și angajați, cu unități afiliate, debitori și creditori diverși.

Există o mare diversitate a creanțelor și datoriilor, considerent pentru care se pot grupa în funcție de mai multe criterii, dintre care se rețin cele mai relevante:

a. După natura operațiilor care le generează, se delimitează grupele ce privesc:

- creanțe și datorii comerciale (rezultate din operații de vânzări și, respectiv, cumpărări de bunuri, lucrări și servicii);
- creanțe și datorii financiare, care provin din acordarea/primirea de împrumuturi, respectiv, credite;
- creanțe și datorii salariale;
- creanțe și datorii sociale;
- creanțe și datorii fiscale;
- creanțe și datorii față de acționari/asociați;
- alte creanțe și datorii.

b. După conținutul lor economic creanțele și datoriile se grupează astfel:

- creanțe asupra clienților pentru produsele vândute, lucrările executate și serviciile prestate;
- creanțe asupra furnizorilor generate de avansurile acordate acestora, pentru bunurile care urmează să fie achiziționate, respectiv, executate de aceștia;
- creanțe asupra debitorilor diverși;
- datorii față de furnizori;
- datorii față de clienți pentru avansurile sau acconturile primite de la aceștia;
- datorii față de bugetul statului;
- datorii față de asigurările sociale;
- datorii față de angajați;
- datorii față de grup, acționari/asociați ;

c. În funcție de criteriul exigibilității (termenul de decontare, adică de încasare, respectiv, achitare), se delimitează grupele:

- creanțe și datorii curente;
- creanțe și datorii pe termen lung.

Potrivit IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”, o datorie trebuie clasificată ca datorie curentă în următoarele situații:

- se așteaptă ca datoria să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare;
- datoria este exigibilă în 12 luni de la data bilanțului.

Toate celelalte datorii care nu se încadrează în una din situațiile de mai sus trebuie să fie clasificate ca datorii pe termen lung.

Datoriile și creanțele cu termene de decontare peste un an, precum și cele care privesc trezoreria netă, constituie probleme care sunt abordate în cadrul altor capitole ale prezentei lucrări.

Sub aspect financiar contabil, creanțele curente reprezintă valorile economice avansate temporar altor persoane fizice sau juridice pentru care urmează să se primească o prestație, numerar sau echivalente de numerar.

Creanțele curente, ca active, sunt prezente în contabilitate din momentul nașterii drepturilor față de terți și până în momentul încasării lor.

Din punct de vedere financiar contabil, datoriile curente reprezintă *resursele furnizate de terți* pentru care entitatea trebuie să acorde o prestație, numerar sau echivalente de numerar.

Datoriile curente, ca surse atrase de finanțare, sunt prezente în contabilitatea entității din momentul creării angajamentelor față de terți și până în momentul achitării lor.

În altă ordine de idei, subliniem faptul că **evaluarea creanțelor și datoriilor** prezintă importanță deosebită pentru gestionarea și reflectarea în contabilitate. Realizarea acestui deziderat impune, pe de o parte, respectarea exigențelor ce rezultă din cele patru reguli de bază privind evaluarea, care de altfel corespund unor momente semnificative în care această operațiune este indispensabilă, astfel: **a.** la intrarea în patrimoniu, deci la data constituirii lor; **b.** la inventariere; **c.** la încheierea exercițiului; **d.** în momentul decontării, deci la data încasării creanțelor și plății datoriilor, după caz. Pe de altă parte, este necesar să fie luate în considerare particularitățile creanțelor și datoriilor, care le influențează, în mod direct, gestionarea și contabilizarea.

a. Potrivit prevederilor legale în domeniu¹, creanțele și datoriile se evaluează **la data constituirii lor** și, implicit, a reflectării inițiale în contabilitate la **valoarea lor nominală** (denumită valoare de intrare).

Creanțele și datoriile în valută se reflectă în contabilitate atât în lei, la **cursul de schimb în vigoare** la data efectuării operațiunilor, cât și în valută.

Operațiunile în valută se înregistrează în contabilitate în momentul recunoașterii lor inițiale, în moneda de raportare (leu), aplicându-se sumei în valută cursul de schimb dintre moneda națională și cea străină, în vigoare, la data efectuării tranzacției.

b. La inventariere, evaluarea creanțelor și a datoriilor² se face la valoarea lor probabilă de încasare sau de plată, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.

Diferențele constatate în minus între valoarea stabilită la inventariere și valoarea contabilă netă a creanțelor se înregistrează în contabilitate pe seama ajustărilor pentru deprecierea creanțelor (clienți, decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații, debitori diverși).

Cu ocazia desfășurării lucrărilor de inventariere, dacă pentru o creanță restantă există o probabilitate mare de neîncasare aceasta se trece în categoria creanțelor incerte și, concomitent, se înregistrează o ajustare pentru deprecierea creanțelor clienți, ca urmare a riscului de neîncasare a creanței respective.

În cazul elementelor de pasiv de natura datoriilor, diferențele constatate în plus între valoarea de inventar și valoarea de intrare a elementelor de pasiv de natura datoriilor se înregistrează în contabilitate pe seama elementelor corespunzătoare de datorii.

¹ Legea nr. 82/1991, modificată și completată ulterior, art. 14, republicată în M.Of. nr. 454/18.VI. 2008.

² Norme privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv, aprobate prin OMFP nr. 1753/2004, pct. 45.

c. La închiderea exercițiului financiar, elementele de pasiv de natura datoriilor se evaluează și se reflectă în situațiile financiare anuale la valoarea de intrare, pusă de acord cu rezultatele inventarierii (denumită evaluare bilanțieră). În acest scop, valoarea de intrare se compară cu valoarea stabilită pe baza inventarierii, denumită valoare de inventar.

La fiecare dată a bilanțului, creanțele și datoriile exprimate în valută trebuie evaluate și raportate utilizându-se cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar. Diferențele de curs valutar stabilite între data înregistrării creanțelor și datoriilor în devize și data recunoașterii lor în situațiile financiare influențează veniturile sau cheltuielile financiare, după cum sunt favorabile și, respectiv, nefavorabile.

Potrivit Reglementărilor contabile aplicabile³, pentru creanțele și datoriile exprimate în lei dar a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, eventualele diferențe favorabile sau nefavorabile, care rezultă din evaluarea acestora la sfârșitul exercițiului, se înregistrează la alte venituri sau alte cheltuieli financiare, după caz.

d. La data încasării creanțelor și plății datoriilor, stabilite în lei, deci la scăderea acestora din contabilitate sau, altfel spus, **la ieșirea lor din patrimoniu** se utilizează valoarea nominală existentă în contabilitate, denumită valoare de intrare.

Pentru operațiile ce se decontează în valută până la sfârșitul exercițiului în care au fost înregistrate se are în vedere cursul de schimb în vigoare la data încasării sau plății, după caz, iar diferențele ce se stabilesc față de cursul valutar luat în calcul și, implicit, înregistrate în contabilitate, la data efectuării tranzacției influențează veniturile sau cheltuielile financiare, după cum sunt favorabile și, respectiv, nefavorabile, fiind recunoscute, astfel, în perioada de gestiune în care apar.

În cazul tranzacțiilor ce se decontează în valută într-un exercițiu financiar ulterior se are în vedere ca fiecare din exercițiile financiare respective să fie afectat cu diferența de curs valutar ce apare în cadrul său, deci între sfârșitul exercițiului curent și a celui anterior.

În ceea ce privește informația contabilă corespunzătoare datoriilor și creanțelor față de terțe persoane, juridice sau fizice, cu termen de decontare sub un an, se menționează că este furnizată cu ajutorul conturilor existente în **clasa a 4-a**, din cadrul Planului de conturi general, denumită **„Conturi de terți”**, delimitată în zece grupe de conturi, care permit cunoașterea într-o primă etapă a structurii generale a datoriilor și creanțelor, în raport cu natura lor, astfel:

40	<i>„Furnizori și conturi asimilate”</i>
41	<i>„Clienți și conturi asimilate”</i>
42	<i>„Personal și conturi asimilate”</i>
43	<i>„Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate”</i>
44	<i>„Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate”</i>
45	<i>„Grup și acționari/asociați”</i>
46	<i>„Debitori și creditorii diverși”</i>
47	<i>„Conturi de regularizare și asimilate”</i>
48	<i>„Decontări în cadrul unității”</i>
49	<i>„Ajustări pentru deprecierea creanțelor”</i>

Fiecare grupă amintită cuprinde conturi sintetice de gradul I, unele dintre ele desfășurându-se pe conturi sintetice de gradul II, astfel încât se asigură detalierea, sub aspect structural, a categoriilor de creanțe și datorii pe care le reflectă, așa cum se va prezenta în paragrafele următoare.

³ Reglementări contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1752/2005 -Ghid Practic, Editura Irecson, 2006, pag. 329 -330.

7.1. DEFINIREA ȘI STRUCTURA CHELTUIELILOR

Orice activitate pe care o desfășoară entitățile economice necesită, în mod obiectiv, anumite consumuri de muncă vie și materializată, care poartă denumirea generală de cheltuieli. Ele reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru: consumuri de stocuri, lucrări executate și servicii prestate de care beneficiază entitatea, cheltuieli cu personalul, cu executarea unor obligații legale sau contractuale etc. Totodată se au în vedere provizioanele, amortizările și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare reflectate.

Cheltuielile, ca de altfel și veniturile, se delimitează, inclusiv în contul de profit și pierdere, în funcție de natura lor, în sensul activităților pentru care se efectuează, în trei categorii și anume: cheltuieli de exploatare, cheltuieli financiare și cheltuieli extraordinare.

În cadrul fiecăreia din primele două categorii semnificative de cheltuieli, se face diferențierea pe grupe și feluri de cheltuieli și respectiv pe elemente de cheltuieli. Totodată, sunt delimitate încă două grupe de cheltuieli, cu caracter specific, care privesc amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare la inflație, precum și impozitul pe profit și alte impozite.

Grupele de cheltuieli amintite se au în vedere în ceea ce privește organizarea contabilității, în sensul că în Planul general de conturi sunt stabilite **șase grupe de conturi pentru cheltuielile de exploatare (60, 61, 62, 63, 64, 65)**, care au structură eterogenă și **câte o singură grupă de conturi pentru fiecare din celelalte patru categorii de cheltuieli (66, 67, 68, 69)**, așa cum prevăd reglementările contabile în vigoare.

a. Cheltuielile de exploatare se referă la complexitatea activităților economice pe care întreprinderea le poate desfășura, fiind sistematizate în șase categorii, care se amintesc în cele ce urmează.

a₁. Cheltuieli privind stocurile, care se referă la: consumurile de materii prime, materiale auxiliare, combustibilul, materialele pentru ambalat, piesele de schimb, semințele și materialele de plantat, furajele și alte materiale consumabile, costul de achiziție al materialelor de natura obiectelor de inventar consumate, costul de achiziție al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor, costul de achiziție al energiei și apei consumate, costul de achiziție al animalelor și păsărilor și costul mărfurilor și ambalajelor vândute.

a₂. Cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți pentru: întreținere și reparații; redevențe, locații de gestiune și chirii; studii și cercetări, inclusiv sumele plătite pentru contractele de cercetare.

a₃. Cheltuieli cu alte servicii executate de terți care se referă la: colaboratori, comisioane și onorarii, protocol, reclamă și publicitate, transportul de bunuri și personal, deplasări, detașări și transferări, cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații, servicii bancare ș.a.

a₄. Cheltuieli cu unele impozite, taxe și vărsămintele asimilate suportate de entitate, cum sunt: impozitul pe clădiri și terenuri, alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat, taxa asupra mijloacelor de transport, diferențele de preț la gaze și țiței obținute din producția internă, datoriile și vărsămintele privind fondurile speciale ș.a.

a₅. Cheltuieli cu personalul, unde se încadrează: salariile și alte drepturi de personal, asigurările și protecția socială (contribuția unității la asigurările sociale și pentru ajutorul de șomaj, cheltuieli cu pregătirea și perfecționarea profesională și alte cheltuieli cu personalul suportate de entitate).

a₆. Alte cheltuieli de exploatare, care se referă la pierderile din creanțe și debitori diverși, la despăgubiri, amenzi, penalități, donații și subvenții acordate, activele cedate și alte operații de capital etc.

b. Cheltuielile financiare se referă la pierderile din creanțe legate de participații, la investițiile financiare cedate, la diferențele nefavorabile de curs valutar din operațiile curente și disponibilitățile în valută, dobânzile curente aferente împrumuturilor primite și altor datorii

privind exercițiul în curs, sconturile acordate, alte cheltuieli financiare (pierderi din creanțe de natură financiară ș. a.).

c. Cheltuielile extraordinare reprezintă cheltuielile provenite din evenimente sau tranzacții care, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, sunt clar diferite de activitățile curente și, în consecință, nu se așteaptă să se repete în mod frecvent sau regulat. Ele se referă, spre exemplu, la dezastre naturale, la exproprieri și alte evenimente extraordinare sau, altfel spus, la pierderile din calamități și la cheltuielile pentru limitarea acestora, precum și la exproprieri de active.

d. Cheltuielile cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare sunt grupate, în funcție de natura lor, pe activitățile care le ocazionatează, de exploatare și financiară, și cuprind: cheltuielile ce privesc amortizarea imobilizărilor necorporale și corporale, provizioanele pentru riscuri și cheltuieli, ajustările pentru deprecierea imobilizărilor, ajustările pentru deprecierea activelor circulante, amortizările, și ajustările pentru pierderea de valoare ș.a.

e. Cheltuielile cu impozitul pe profit și alte impozite reprezintă sumele de această natură datorate bugetului statului, de către toate entitățile economice, inclusiv microîntreprinderi.

Referitor la cheltuielile cu amortizările și provizioanele (lit. d) se reține că se înscriu în “Contul de profit și pierdere” sau în alte raportări periodice la categoriile de activități la care se referă (exploatare și financiară).

7.2. ORGANIZAREA GENERALĂ A CONTABILITĂȚII CHELTUIELILOR

În ceea ce privește cheltuielile, ca de altfel și veniturile, este caracteristic faptul că se utilizează o contabilitate de angajamente, în sensul că se înregistrează în conturile contabile în momentul constatării, indiferent de data plății sau încasării propriu-zise a lor.

Se menționează, de asemenea, faptul că, în marea majoritate a lor, cheltuielile au constituit obiectul unor înregistrări contabile, în cadrul capitolelor anterioare, în mod implicit sau explicit, considerent pentru care, în cele ce urmează, se efectuează o prezentare relativ succintă a lor, atât sub aspectul conținutului și corespondențelor pe care le au conturile, cât și în ceea ce privește exemplificarea operațiilor care le generează.

Operațiile economice corespunzătoare cheltuielilor se oglindesc în contabilitate pe baza **documentelor justificative** în care sunt înscrise, dintre care se amintesc cele utilizate în mod curent în activitatea practică:

- factura pentru achiziționările de valori materiale nestocabile, pentru tariful de transport privind bunurile și personalul, pentru servicii prestate de terți ș.a.;
- bonul fiscal cod PETROM, care oglindește aprovizionările (consumurile) de carburanți și lubrifianți;
- avizul de însoțire, atunci când bunurile aprovizionate nu sunt facturate;
- extrasul de cont, în situația unor plăți efectuate direct din conturile deschise la bănci, cum sunt comisioanele reținute de unitățile bancare;
- ordinul de deplasare (delegație), pentru diurna aferentă deplasărilor în interesul entității;
- listele și procesul-verbal de inventariere, care reflectă lipsurile în gestiune, imputabile sau neimputabile, privind activele circulante;
- documente specifice pentru anumite categorii de cheltuieli, cum sunt cele care privesc consumul de energie electrică, serviciile de poștă, telefon, telegraf, transportul de mărfuri pe calea ferată ș.a.;
- bonul de consum sau fișa limită de consum, după caz, pentru eliberarea din magazie a materiilor prime și materialelor destinate consumului;
- statul de salarii, pentru cheltuielile privind salariile, asigurările sociale și protecția socială ș.a.

Contabilitatea operațiilor privind cheltuielile se organizează utilizându-se mai multe conturi sintetice de gradul I și II, după caz, create pentru categoriile și felurile de cheltuieli amintite în paragraful anterior. Aceste conturi sunt sistematizate în grupele:

■ 60	„Cheltuieli privind stocurile”	A
■ 61	„Cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți”	A
■ 62	„Cheltuieli cu alte servicii executate de terți”	A
■ 63	„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	A
■ 64	„Cheltuieli cu personalul”	A
■ 65	„Alte cheltuieli de exploatare”	A
■ 66	„Cheltuieli financiare”	A
■ 67	„Cheltuieli extraordinare”	A
■ 68	„Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare”	A
■ 69	„Cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite”	A

Unele conturi sintetice de gradul I, existente în grupele 60, 64, 65, 66 și 68, conțin conturi sintetice de gradul II (subconturi) care asigură detalierea cheltuielilor pe care le oglindesc.

Conturile de cheltuieli au anumite **trăsături comune**, dintre care se amintesc cele mai semnificative:

- au funcția contabilă de activ;
- reflectă în debit cheltuielile pe care entitatea le angajează, plătite sau de plătit;
- oglindesc în credit, la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune sau raportare și implicit, la sfârșitul exercițiului, transferarea sau virarea integrală a cheltuielilor înregistrate în debitul contului 121 “Profit și pierdere”;
- unele conturi de cheltuieli se creditează, ca excepție, și în cursul perioadei, inclusiv la sfârșitul exercițiului, pentru acele operații care impun asemenea înregistrări, cum este cazul plusurilor de active circulante constatate la inventariere, delimitarea cheltuielilor înregistrate în avans ș.a.;
- la sfârșitul perioadei de gestiune, inclusiv al exercițiului, nu prezintă sold, nefiind conturi de bilanț;
- sumele înregistrate în debit sau ca sold debitor, atunci când este cazul, cumulate de la începutul anului până la sfârșitul exercițiului, se utilizează pentru determinarea indicatorilor existenți în componenta situațiilor financiare anuale denumită “Contul de profit și pierdere”, precum și în scopul detalierei informațiilor privind rezultatul exercițiului;
- conturile de cheltuieli, de regulă, nu necesită dezvoltare în conturi analitice; ele se pot dezvolta pe conturi analitice, în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii ale entității.

Pentru operațiile ce privesc asocierile în participație este stabilit să fie contabilizate distinct atât cheltuielile, cât și veniturile de oricare dintre asociați, însă în mod obligatoriu de persoana juridică română în cazul asocierii acesteia cu o persoană juridică străină. La sfârșitul perioadei de raportare se transmite decontul de venituri și cheltuieli către asociat sau asociați, în vederea reflectării acestora în contabilitatea proprie.

Aspectele specifice privind conturile de cheltuieli se prezintă în continuare, cu ocazia analizei conținutului lor economic și a principalelor corespondențe.

CAPITOLUL 8

CONTABILITATEA VENITURILOR

8.1. DEFINIREA ȘI SFERA DE APLICARE

Percepția unitară a veniturilor permite includerea în sfera sa de cuprindere atât a sumelor sau valorilor încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și a câștigurilor din orice alte surse. Dacă avem în vedere **activitățile curente**, acestea le vizează pe cele ce se desfășoară de entitate, potrivit obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora. În aceeași ordine de idei, **câștigurile** se referă la creșterile de beneficii economice care pot apărea sau nu ca fiind obținute din activitatea curentă și în consecință au aceeași natură cu această activitate. Veniturile din activități curente provin din vânzări atât de bunuri mobile și bunuri imobile pentru care s-a transferat dreptul de proprietate, cât și din servicii prestate și lucrări executate, precum și din **comisioane**, din **dobânzi și dividende primite** ș.a.

În situația contractelor de mandat sau de comision sau a sumelor ce se colectează în numele unor terți, sunt considerate venituri numai comisioanele convenite pentru operațiile efectuate, deci **nu se includ în venituri sumele în funcție de care acestea se calculează**.

În ceea ce privește **veniturile** se reține și faptul că **nu sunt influențate**, în sensul că nu cuprind sumele ce reprezintă **reduceri comerciale** (rabaturi, remize, risturnuri, sconturi ș.a.) pe care, în anumite situații, le acordă vânzătorii în legătură cu tranzacțiile efectuate.

Delimitarea veniturilor după natura lor, în sensul naturii activităților care le generează, ca și în cazul cheltuielilor, permite delimitarea lor în mai multe categorii și anume:

- venituri din exploatare;
- venituri financiare;
- venituri extraordinare.

În cadrul primelor două categorii amintite se face diferențierea pe feluri de venituri.

Totodată, este delimitată și categoria veniturilor din provizioane și ajustări pentru depreciere și pierdere de valoare, venituri care prezintă particularitatea că se constituie numai prin operații contabile de diminuare sau anulare a sumelor de aceeași natură înregistrate anterior, fără angajarea unor operații de încasare.

În ceea ce privește organizarea contabilității, cele patru categorii de venituri amintite sunt luate în considerare, fiind stabilite **cinci grupe de conturi pentru veniturile din exploatare**, care au structură eterogenă, și **câte o singură grupă de conturi pentru fiecare din celelalte 3 categorii de venituri**, așa cum se prezintă în continuare.

a. Veniturile din exploatare se referă la diversitatea activităților economice ce se realizează în cadrul entității, fiind delimitate așa cum se prezintă, în mod succint, în cele ce urmează.

a1. Veniturile privind cifra de afaceri constituie o grupă semnificativă care are în componența sa realizările de această natură ce provin din vânzarea produselor finite, semifabricatelor, produselor reziduale și mărfurilor, precum și din executări de lucrări și prestări de servicii, din studii și cercetări, redevențe, locații de gestiune, chirii și din activități diverse. În cifra de afaceri nu se includ reducerile comerciale acordate clienților.

a2. Venituri din variația stocurilor, unde se încadrează creșterea sau diminuarea, după caz, a costurilor de producție efective aferente stocurilor de produse și producție în curs de la sfârșitul perioadei de gestiune comparativ cu situația de la începutul acesteia, fără a fi luate în calcul ajustările pentru depreciere reflectate în contabilitate.

a3. Venituri din producția de imobilizări corporale și necorporale, care privesc costul de producție al bunurilor sau valoarea lucrărilor realizate pe cont propriu pentru nevoile interne ale entității.

a4. Venituri din subvenții de exploatare, se referă la sumele nerambursabile ce se primesc de la bugetul de stat, de la colectivități publice sau alte entități în vederea acoperirii

diferențelor de preț și a pierderilor sau pentru anumite finanțări, cum este cazul cheltuielilor de cercetare, subvențiilor agricole ș.a.

a5. Alte venituri din exploatare, unde se includ veniturile din creanțe reactivate, din despăgubiri, amenzi și penalități, din vânzarea activelor și alte operații de capital și alte venituri ocazionale, cum sunt cele provenite din imputarea unor prejudicii cauzate de personalul unității sau de către terți.

b. Veniturile financiare se referă la realizările de această natură provenite din imobilizări financiare, investiții pe termen scurt, creanțe imobilizate, investiții financiare cedate, diferențe de curs valutar, dobânzi, sconturi primite în urma unor reduceri financiare și din alte venituri financiare.

c. Veniturile extraordinare nu au legătură cu activitatea curentă a entității și provin din încasări sau subvenții generate de evenimente sau tranzacții care nu se așteaptă să se repete în mod frecvent sau regulat, cum este cazul despăgubirilor din asigurări pentru calamități ș.a.

d. Veniturile din provizioane și ajustări pentru depreciere și pierdere de valoare se constituie prin diminuarea sau anularea sumelor de această natură înregistrate anterior, fiind delimitate grupe pentru venituri din provizioane aferente riscurilor și cheltuielilor, din deprecierea imobilizărilor corporale, a celor necorporale și a celor în curs, a activelor circulante și din pierdere de valoare în cazul imobilizărilor financiare și, totodată, a activelor circulante de natură financiară.

8.2. ORGANIZAREA GENERALĂ A CONTABILITĂȚII VENITURILOR

Aspectul definitiv regăsit în cazul cheltuielilor, și anume utilizarea unei contabilități de angajamente, poate fi identificat și pentru venituri, în sensul că înregistrarea lor în conturi se realizează în momentul constatării, indiferent de momentul încasării.

Totodată, se menționează că veniturile, în marea majoritate a lor, au constituit obiectul unor înregistrări în contabilitate cu prilejul prezentării celorlalte clase de conturi, în mod implicit sau explicit, considerent pentru care, în cadrul acestui capitol, se vor restrânge operațiunile privind analiza conturilor și exemplificarea contabilizării operațiilor economice aferente, avându-se în vedere criteriul didactic, precum și sistematizarea problematicii în cauză, inclusiv anumite clarificări.

Operațiile economice care privesc veniturile se înregistrează în contabilitate pe baza unor **documente justificative specifice** în care sunt consemnate, dintre care se amintesc cele utilizate în mod curent.

- Factura, pentru toate operațiile privind livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, cu decontare, de regulă, ulterioară.
- Factura externă INVOICE, în cazul operațiilor de export și a livrărilor intracomunitare, document ce se atașează la factura fiscală.
- Raportul fiscal zilnic, utilizat de toate unitățile comerciale cu amănuntul.
- Bonul fiscal cod PETROM, în cazul vânzării cu amănuntul a produselor petroliere.
- Avizul de însoțire, pentru situațiile legale, când factura aferentă bunurilor livrate se întocmește ulterior, în cazul trimiterii de valori materiale pentru prelucrare la terți ș.a.
- Extrasul de cont, în cazul încasării unor venituri direct în conturile deschise la bănci, cum este cazul dobânzii cuvenite pentru disponibilul din cont ș.a.
- Inventarul și Procesul verbal de inventariere, pentru plusurile în gestiunea casieriei și a tuturor minusurilor imputabile care afectează inclusiv veniturile.
- Documente specifice (exemplu: facturi adecvate) pentru anumite categorii de venituri, cum sunt cele care privesc livrările de curent electric, cele de prestări servicii de poștă, telefon, telegraf ș.a.
- Bonul de predare, transfer, restituire, care servește, printre altele, pentru predarea la magazie a produselor finite sau a semifabricatelor etc.

Contabilitatea operațiilor privind veniturile, care au o structură eterogenă, se organizează cu ajutorul conturilor sintetice de gradul I care, pentru activitățile de exploatare și financiară, sunt sistematizate în grupele:

■ 70	“Cifra de afaceri netă”	P
■ 71	“Variația stocurilor”	P
■ 72	“Venituri din producția de imobilizări”	P
■ 74	“Venituri din subvenții de exploatare”	P
■ 75	”Alte venituri din exploatare”	P
■ 76	“Venituri financiare”	P

În cazul veniturilor extraordinare și a celor din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare se utilizează conturile sintetice de gradul I și/sau II, detaliate în două grupe cu aceeași denumire:

■ 77	”Venituri extraordinare”	P
■ 78	“Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare”	P

Conturile de venituri au anumite **trăsături comune**, dintre care se amintesc cele mai semnificative.

- ✚ Au funcție contabilă de pasiv, cu excepția contului 711 “Variația stocurilor” care este bifuncțional.
- ✚ În credit oferă informații cu privire la prețul de vânzare (facturare) aferent bunurilor livrate sau lucrărilor executate și serviciilor prestate terților, precum și din diferite alte activități sau operații, încasate sau de încasat, efectuate de entitate.
- ✚ Oglindesc în debit, la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune și implicit la sfârșitul exercițiului, transferarea sau virarea integrală a veniturilor înregistrate în contul de rezultate, prin creditul contului 121 “Profit și pierdere”.
- ✚ La sfârșitul perioadei de gestiune, inclusiv la finele anului financiar, nu prezintă sold, nefiind conturi de bilanț.
- ✚ Sumele înregistrate în credit, cumulate de la începutul anului până la sfârșitul exercițiului, constituie surse informaționale pentru determinarea indicatorilor existenți în componenta situațiilor financiare anuale denumită “Contul de profit și pierdere”, precum și în scopul detalierii informațiilor privind rezultatul exercițiului.
- ✚ Conturile de venituri, de regulă, nu necesită dezvoltare în conturi analitice.

Aspectele specifice privind conturile de venituri se prezintă în continuare, cu prilejul analizei conținutului lor economic și a principalelor corespondențe.

9.5. STRUCTURA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE

9.5.1. STRUCTURA BILANȚULUI CONTABIL – DEZVOLTAT ȘI PRESCURTAT

Îndeplinirea condițiilor sau cerințelor și a funcțiilor privind bilanțul contabil reprezintă deziderate pentru realizarea cărora este necesar, printre altele, ca acesta să aibă un conținut adecvat, specific unui asemenea document de sinteză deosebit de important.

Indiferent de **formatul** (varianta) în care se prezintă, **dezvoltat sau prescurtat**, în cadrul bilanțului se realizează o grupare riguroasă a elementelor patrimoniale existente la sfârșitul anului, prin delimitarea lor în grupe (categorii) și subgrupe, îndeosebi în cazul primei variante,

poziționate în ordinea crescătoare a lichidității sau exigibilității, pentru cele de activ și, respectiv, de pasiv, ceea ce se observă și din cele ce se amintesc în continuare.

În funcție de criteriul amintit, **elementele patrimoniale de activ** se delimitează în trei grupe și anume: Active imobilizate (A); Active circulante (B) și Cheltuieli în avans (C).

În **grupa activelor imobilizate (A)**, a căror lichiditate se extinde la o perioadă mai mare de un an, sunt stabilite următoarele subgrupe:

I. Imobilizări necorporale, care se referă la următoarele elemente: Cheltuieli de constituire (1); Cheltuieli de dezvoltare (2); Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare și alte imobilizări necorporale (3); Fond comercial pozitiv (4); Avansuri și imobilizări necorporale în curs de execuție (5).

Elementele patrimoniale de mai sus ca de altfel și cele aferente grupelor sau diviziunilor următoare, se reflectă în mod individual numai în cadrul bilanțului dezvoltat. În cel prescurtat, ele reprezintă un singur post bilanțier, respectiv „Imobilizări necorporale”.

II. Imobilizări corporale, care se detaliază, doar în bilanțul dezvoltat, astfel: Terenuri și construcții (1); Instalații tehnice și mașini (2); Alte instalații, utilaje și mobilier (3); Avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție (4).

III. Imobilizări financiare, în structura cărora se includ și, totodată, constituie posturi distincte în bilanțul dezvoltat următoarele: Acțiuni deținute la entitățile afiliate (1); Împrumuturi acordate entităților afiliate (2); Interese de participare (3); Împrumuturi acordate entităților cu interese de participare (4); Investiții deținute ca imobilizări (5); Alte împrumuturi (6).

În **grupa activelor circulante (B)**, care se referă la valorile economice de consum și circulație a căror lichiditate este mai mică sau cel mult egală cu un an, sunt delimitate patru subgrupe ce se prezintă în continuare.

I. Stocuri, care, în bilanțul dezvoltat, se regăsesc în următoarele diviziuni: Materii prime și materiale consumabile (1); Producția în curs de execuție (2); Produse finite și mărfuri (3); Avansuri pentru cumpărări de stocuri (4).

II. Creanțe, care se reflectă în sumă totală în bilanțul prescurtat și în cadrul a cinci componente în cel dezvoltat și anume: Creanțe comerciale (1); Sume de încasat de la entitățile afiliate (2); Sume de încasat de la entitățile cu interese de participare (3); Alte creanțe (4); Capital subscris și nevărsat (5).

Totodată, este stabilit să fie prezentat separat fiecare element ce urmează a fi încasat după o perioadă mai mare de un an, ceea ce constituie o excepție de la ceea ce reprezintă creanțele.

III. În categoria denumită "**Investiții pe termen scurt**" se au în vedere două diviziuni distincte și anume: Acțiuni deținute la entitățile afiliate (1) și Alte investiții pe termen scurt (2).

IV. Categoria "**Casa și conturi la bănci**" reflectă elementele de această natură sub forma unui singur post sau element, în ambele variante de bilanț.

La rândul său, **grupa cheltuielilor în avans (C)** conține doar elementul patrimonial cu aceeași denumire, de asemenea în ambele structuri bilanțiere.

Elementele patrimoniale de pasiv se delimitează în cinci grupe, care, în funcție de creșterea exigibilității lor, se prezintă astfel: Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an (**D**); Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an (**G**); Provizioane (**H**); Venituri în avans (**I**) și Capital și rezerve (**J**).

Grupa D privind datoriile ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an, care se referă la finanțarea sau resursele asigurate de terți, are în componența sa numeroase elemente de natura obligațiilor, care în bilanțul prescurtat se oglindesc sub forma unui singur element, iar în cel dezvoltat sunt reflectate prin intermediul a opt indicatori și anume:

Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni (1); Sume datorate instituțiilor de credit (2); Avansuri încasate în contul comenzilor (3); Datorii comerciale-furnizori (4); Efecte de comerț de plătit (5); Sume datorate entităților afiliate (6); Sume datorate entităților cu interese de participare (7); Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale (8).

În formularul de bilanț, după această ultimă grupă de elemente patrimoniale de pasiv (**D**), sunt înscrși **doi indicatori** semnificativi, simbolizați cu literele **E** și **F**, care reliefează fondul de

rulment și, respectiv, poziția financiară curentă, a căror mărime se determină pe baza datelor înscrise la grupele de elemente amintite anterior (A-D).

Astfel, indicatorul ce privește fondul de rulment (E) este denumit „**Active circulante nete/Datorii curente nete**” și are drept algoritm de calcul deducerea din totalul activelor circulante (B) și a cheltuielilor în avans (C) atât a datoriilor de plătit până la un an (D) cât și a veniturilor în avans (I).

La rândul său, indicatorul ce reflectă poziția financiară curentă (F), în sensul capitalurilor „permanente” care influențează solvabilitatea, lichiditatea și rentabilitatea entității este denumit „**Total active minus datorii curente**” și are stabilită ca modalitate de calcul însumarea totalurilor privind activele imobilizate (A) și activele circulante nete, respectiv datoriile curente nete (E). Totalul activelor imobilizate este stabilit, de asemenea, la valoarea netă, respectiv valoarea brută diminuată cu amortizările și ajustările pentru depreciere aferente.

În **grupa datoriilor (sumelor) ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an (G)** este cumulată, de asemenea, valoarea individuală a numeroase elemente de natura obligațiilor, unele dintre ele, în funcție de exigibilitate, se regăsesc doar ca denumire și în grupa anterioară. Elementele de această natură se reflectă într-un singur post bilanțier sau în opt asemenea posturi, după cum bilanțul este prescurtat și, respectiv, dezvoltat, posturi ce se prezintă sub următoarele denumiri: Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni (1); Sume datorate instituțiilor de credit (2); Avansuri încasate în contul comenzilor (3); Datorii comerciale-furnizori (4); Efecte de comerț de plătit (5); Sume datorate entităților afiliate (6); Sume datorate entităților cu interese de participare (7) și Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale (8).

Grupa denumită **Provizioane (H)** se detaliază doar în bilanțul dezvoltat astfel: Provizioane pentru pensii și obligații similare (1); Provizioane pentru impozite (2) și Alte provizioane (3).

La rândul său, **grupa veniturilor în avans (I)** conține, în ambele variante de bilanț, elementele corespunzătoare subvențiilor pentru investiții (1) și veniturilor cu aceeași denumire (2).

Capital și rezerve (J) constituie o grupă de elemente patrimoniale semnificative pentru imaginea și viabilitatea entității, care sunt delimitate în șase subgrupe ce se prezintă în cele ce urmează.

I. Capital, care se detaliază, în ambele variante de bilanț astfel: Capitalul subscris vărsat (1); Capitalul subscris nevărsat (2) și Patrimoniul regiei (3), atunci când este cazul.

II. Prime de capital, privește elementele patrimoniale de această natură și constituie un singur post de bilanț în ambele variante ale acestuia.

III. Rezerve din reevaluare, reflectă sumele înregistrate în contul cu aceeași denumire, sub forma unui singur post bilanțier.

IV. Subgrupa denumită "**Rezerve**" conține, în bilanțul prescurtat, totalul sumelor de această natură, și anume: Rezerve legale (1); Rezerve statuare sau contractuale (2); Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (3) și Alte rezerve (4).

În ambele variante de bilanț, dezvoltat și prescurtat, imediat după rezerve, se regăsesc trei diviziuni distincte în care se înscrie valoarea acțiunilor emise anterior și răscumpărate, precum și câștigurile și pierderile privind instrumentele de capitaluri proprii, și anume: Acțiuni proprii (1); Câștiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii (2) și Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii (3), utilizate pentru rectificarea valorii totale a capitalurilor proprii.

V. Profitul sau pierderea reportat(ă) reflectă soldul creditor sau debitor al contului cu aceeași denumire (117), în posturi bilanțiere distincte pentru fiecare dintre aceste solduri.

VI. Profitul sau pierderea exercițiului financiar, pune în evidență rezultatele astfel înregistrate, sub forma soldului creditor sau debitor aferent contului cu aceeași denumire 121. Totodată, se înscrie ca element distinct și repartizarea profitului, anterior impozitării lui, pentru

rezerve legale și pentru alte rezerve, care sunt provenite numai din facilități fiscale, reflectată în debitul contului cu această denumire (129).

Referitor la ultimele elemente pe care le conține formularul de bilanț se menționează că prin însumarea algebrică a valorilor înscrise la cele șase subgrupe de capital și rezerve (J) se obține indicatorul "Total capitaluri proprii", la care se adaugă, atunci când este cazul, valoarea patrimoniului public și astfel se determină indicatorul "Total capitaluri".

În continuare, considerăm că este util să prezentăm, într-o formă sugestivă, **structura comparativă a bilanțului dezvoltat și a celui prescurtat**, ceea ce va permite să fie reliefate atât asemănările, cât și deosebirile dintre ele, precizându-se că, din motive de spațiu, se elimină coloanele de sume, pentru începutul exercițiului și, respectiv, sfârșitul exercițiului financiar.

Totodată, subliniem că prezintă interes și informațiile suplimentare ce se oferă în ceea ce privește componența fiecărui post bilanțier, a elementelor patrimoniale pe care le oglindește (le însumează), sub forma simbolurilor aferente conturilor prin intermediul cărora acestea se urmăresc contabil și, deci, care asigură datele necesare ce se însumează și atunci când este cazul se ajustează pentru determinarea valorii sale.

În plus, avem în vedere să fie asigurată oglindirea fidelă a tuturor posturilor bilanțiere și a numerelor (de rânduri) ce le sunt atribuite, fapt care, alături de celelalte aspecte amintite, contribuie la creșterea încrederii celor interesați în ceea ce privește completarea propriu-zisă a formularului de bilanț, operațiune care de altfel se poate aprecia că se situează la un nivel redus de dificultate.

STRUCTURI BILANȚIERE COMPARATIVE

Bilanț DEZVOLTAT

Bilanț PRESCURTAT

Denumirea elementului	Nr. Rd.	Denumirea elementului	Nr. rd.
A.ACTIVE IMOBILIZATE		A.ACTIVE IMOBILIZATE	
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE	-	I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE	01
1. Cheltuieli de constituire (ct. 201 – 2801)	01	(ct. 201 + 203 + 205 + 2071 + 208 + 233 + 234 – 280 – 290 – 2933)	
2. Cheltuieli de dezvoltare (ct. 203 – 2803 – 2903)	02		
3. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare și alte imobilizări necorporale (ct. 205 + 208 – 2805 – 2808 – 2905 – 2908)	03		
4. Fond comercial (ct. 2071 – 2807 – 2907)	04		
5. Avansuri și imobilizări necorporale în curs de execuție (ct. 233 + 234 – 2933)	05		
TOTAL (rd. 01 la 05)	06		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE	-	II. IMOBILIZĂRI CORPORALE	02
1. Terenuri și construcții (ct. 211 + 212 – 2811 – 2812 – 2911 – 2912)	07	(ct. 211 + 212 + 213 + 214 + 231 + 232 – 281 – 291 – 2931)	

2. Instalații tehnice și mașini (ct. 213 – 2813 – 2913)	08		
3. Alte instalații, utilaje și mobilier (ct. 214 – 2814 – 2914)	09		
4. Avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție (ct. 231 + 232 – 2931)	10		
TOTAL (rd. 07 la 10)	11		
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE	-	III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE	03
1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (ct. 261 – 2961)	12	(ct. 261 + 263 + 265 + 267* – 296*)	
2. Împrumuturi acordate entităților afiliate (ct. 2671 + 2672 – 2964)	13		
3. Interese de participare (ct. 263 – 2962)	14		
4. Împrumuturi acordate entităților cu interese de participare (ct. 2673 + 2674 – 2965)	15		
5. Investiții deținute ca imobilizări (ct. 265 – 2963)	16		
6. Alte împrumuturi (ct. 2675* + 2676* + 2678* + 2679* – 2966* – 2968*)	17		
TOTAL (rd. 12 la 17)	18		
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 06 + 11 + 18)	19	ACTIVE IMOBILIZATE TOTAL (rd. 01 la 03)	04
B.ACTIVE CIRCULANTE	-	B.ACTIVE CIRCULANTE	-
I. STOCURI		I. STOCURI	
1. Materii prime și materiale consumabile (ct. 301 + 302 + 303 + / – 308 + 351 + 358 + 381 + / – 388 – 391 – 392 – 3951 – 3958 – 398)	20	(ct. 301 + 302 + 303 + / – 308 + 331 + 332 + 341 + 345 + 346 + / – 348 + 351 + 354 + 356 + 357 + 358 + 361 + / – 368 + 371 + / – 378 + 381 + / – 388 – 391 – 392 – 393 – 394 – 395 – 396 – 397 – 398 + 4091 – 4428)	05
2. Producția în curs de execuție (ct. 331 + 332 + 341 + / – 348* – 393 – 3941 – 3952)	21		
3. Produse finite și mărfuri (ct. 345 + 346 + / – 348* + 354 + 356 + 357 + 361 + / – 368 + 371 + / – 378 – 3945 – 3946 – 3953 – 3954 – 3956 – 3957 – 396 – 397 – 4428)	22		
4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri (ct. 4091)	23		
TOTAL (rd. 20 la 23)	24		

II. CREANȚE (Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element)		II. CREANȚE¹ (Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element)	06
1. Creanțe comerciale ¹ (ct. 2675* + 2676* + 2678* + 2679* - 2966* - 2968* + 4092 + 411 + 413 + 418 - 491)	25	(ct. 267* - 296* + 4092 + 411 + 413 + 418 + 425 + 4282 + 431** + 437** + 4382 + 441** + 4424 + 4428** + 444** + 445 + 446** + 447** + 4482 + 451** + 453** + 456** + 4582 + 461 + 473*- 491 - 495 - 496 + 5187)	
2. Sume de încasat de la entitățile afiliate (ct. 451** - 495*)	26		
3. Sume de încasat de la entitățile cu interese de participare (ct. 453 - 495*)	27		
4. Alte creanțe (ct. 425 + 4282 + 431** + 437** + 4382 + 441** + 4424 + 4428** + 444** + 445 + 446** + 447** + 4482 + 4582 + 461 + 473** - 496 + 5187)	28		
5. Capital subscris și nevărsat (ct. 456 - 495*)	29		
TOTAL (rd. 25 la 29)	30		
III. INVESTIȚII PE TERMEN SCURT		III. INVESTIȚII PE TERMEN SCURT (ct. 501 + 505 + 506 + 508 + 5113 + 5114 - 591 - 595 - 596 - 598)	07
1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (ct. 501 - 591)	31		
2. Alte investiții pe termen scurt (ct. 505 + 506 + 508 - 595 - 596 - 598 + 5113 + 5114)	32		
TOTAL (rd. 31 + 32)	33		
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5112 + 512 + 531 + 532 + 541 + 542)	34	IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5112 + 512 + 531 + 532 + 541 + 542)	08
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 24 + 30 + 33 + 34)	35	ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd. 05 la 08)	09
C. CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471)	36	C. CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471)	10
D.DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN		D.DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 161 + 162 + 166 + 167 + 168 - 169 + 269 + 401 + 403 + 404 + 405 + 408 + 419 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431*** + 437*** + 4381 + 441*** + 4423 + 4428*** + 444*** + 446*** + 447*** + 4481 + 451*** + 453*** + 455 + 456*** + 457 + 4581 + 462 + 473*** + 509 + 5186 + 519)	11

¹ Sumele înscrise la acest rând și preluate din conturile 2675 la 2679 și respectiv 267 reprezintă creanțele aferente contractelor de leasing financiar și altor contracte asimilate, precum și alte creanțe imobilizate, scadente într-o perioadă mai mică de 12 luni

1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile (ct. 161 + 1681 – 169)	37		
2. Sume datorate instituțiilor de credit (ct. 1621 + 1622 + 1624 + 1625 + 1627 + 1682 + 5191 + 5192 + 5198)	38		
3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	39		
4. Datorii comerciale – furnizori (ct. 401 + 404 + 408)	40		
5. Efecte de comerț de plătit (ct. 403 + 405)	41		
6. Sume datorate entităților afiliate (ct. 1661 + 1685 + 2691 + 451***)	42		
7. Sume datorate entităților cu interese de participare (ct. 1663 + 1686 + 2692 + 453***)	43		
8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale (ct. 1623 + 1626 + 167 + 1687 + 2693 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431*** + 437*** + 4381 + 441*** + 4423 + 4428*** + 444*** + 446*** + 447*** + 4481 + 455 + 456*** + 457 + 4581 + 462 + 473*** + 509 + 5186 + 5193 + 5194 + 5195 + 5196 + 5197)	44		
TOTAL (rd. 37 la 44)	45		
E.ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 35 + 36 – 45 – 62)	46	E.ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE (rd. 09 + 10 - 11 - 18)	12
F.TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 19 + 46)	47	F.TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04 + 12)	13
G.DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN		G.DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN (ct. 161 + 162 + 166 + 167 + 168 – 169 + 269 + 401 + 403 + 404 + 405 + 408 + 419 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431*** + 437*** + 4381 + 441*** + 4423 + 4428*** + 444*** + 446*** + 447*** + 4481 + 451*** + 453*** + 455 + 456*** + 457 + 4581 + 462 + 473*** + 509 + 5186 + 519)	14
1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni (ct. 161 + 1681 – 169)	48		

2. Sume datorate instituțiilor de credit (ct. 1621 + 1622 + 1624 + 1625 + 1627 + 1682 + 5191 + 5192 + 5198)	49		
3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	50		
4. Datorii comerciale – furnizori (ct. 401 + 404 + 408)	51		
5. Efecte de comerț de plătit (ct. 403 + 405)	52		
6. Sume datorate entităților afiliate (ct. 1661 + 1685 + 2691 + 451***)	53		
7. Sume datorate entităților cu interese de participare (ct. 1663 + 1686 + 2692 + 453***)	54		
8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale (ct. 1623 + 1626 + 167 + 1687 + 2693 + 421 + 423 + 424 + 426 + 427 + 4281 + 431*** + 437*** + 4381 + 441*** + 4423 + 4428*** + 444*** + 446*** + 447*** + 4481 + 455 + 456*** + 457 + 4581 + 462 + 473*** + 509 + 5186 + 5193 + 5194 + 5195 + 5196 + 5197)	55		
TOTAL (rd. 48 la 55)	56		
H.PROVIZIOANE		H. PROVIZIOANE (ct. 151)	15
1. Provizioane pentru pensii și obligații similare (ct. 1515)	57		
2. Provizioane pentru impozite (ct. 1516)	58		
3. Alte provizioane (ct. 1511 + 1512 + 1513 ¹ + 1514 + 1518)	59		
TOTAL (rd. 57 la 59)	60		
I.VENITURI ÎN AVANS		I.VENITURI ÎN AVANS (rd. 17 și 18), din care:	16
1. Subvenții pentru investiții (ct. 131 + 132 + 133 + 134 + 138)	61	- subvenții pentru investiții - (ct. 131 + 132 + 133 + 134 + 138)	17
2. Venituri înregistrate în avans (ct. 472)	62	- venituri înregistrate în avans - (ct. 472)	18
TOTAL (rd. 61 + 62)	63	J.CAPITAL ȘI REZERVE	-
J.CAPITAL ȘI REZERVE	-	I. CAPITAL (rd. 20 la 22), din care:	19
I. CAPITAL	-		
1. Capital subscris vărsat (ct. 1012)	64	- capital subscris vărsat (ct. 1012)	20
2. Capital subscris nevărsat (ct. 1011)	65	- capital subscris nevărsat (ct. 1011)	21
3. Patrimoniul regiei (ct. 1015)	66	- patrimoniul regiei (ct. 1015)	22
TOTAL (rd. 64 la 66)	67		

¹ Acest cont apare doar la agenții economici care au aplicat Reglementările contabile aprobate prin OMFP nr. 94/2001 și până la scoaterea din evidență a imobilizărilor corporale în valoarea cărora au fost incluse aceste provizioane. Ca urmare, aceste provizioane nu se mai pot constitui în baza prezentelor reglementări.

II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)		68	II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	23
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)		69	III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	24
IV. REZERVE			IV. REZERVE (ct. 106)	25
1. Rezerve legale (ct.1061)		70		
2. Rezerve statutare sau contractuale (ct. 1063)		71		
3. Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (ct. 1065)		72		
4. Alte rezerve (ct. 1068)		73		
TOTAL (rd. 70 la 73)		74		
Acțiuni proprii (ct.109)		75	Acțiuni proprii (ct.109)	26
Câștiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct.141)		76	Câștiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct.141)	27
Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct.149)		77	Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct.149)	28
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă)	SOLD C	78	V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă)	SOLD C 29
(ct. 117)	SOLD D	79	(ct. 117)	SOLD D 30
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIȚIULUI FINANCIAR	SOLD C	80	VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIȚIULUI FINANCIAR	SOLD C 31
(ct. 121)	SOLD D	81	(ct. 121)	SOLD D 32
Repartizarea profitului (ct. 129)		82	Repartizarea profitului (ct. 129)	33
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 67 + 68 + 69 + 74 - 75 + 76 – 77 + 78 – 79 + 80 – 81 - 82)		83	CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 19 + 23 + 24 + 25 - 26 + 27 - 28 + 29 – 30 + 31 – 32 – 33)	34
Patrimoniul public (ct. 1016)		84	Patrimoniul public (ct. 1016)	35
CAPITALURI – TOTAL (rd. 83 + 84)		85	CAPITALURI – TOTAL (rd. 34 + 35)	36

*) Conturi de repartizat după natura elementelor respective.

**) Solduri debitoare ale conturilor respective.

***) Solduri creditoare ale conturilor respective.

Precizare contabilă:

Structura propriu-zisă a bilanțului dezvoltat și a celui prescurtat, ca de altfel și a celorlalte componente ale situațiilor financiare anuale, care sunt proiectate ca modele unitare pentru toate entitățile ce organizează și conduc contabilitate financiară, se prezintă ca anexe la prezenta lucrare, împreună cu bilanța de verificare a conturilor sintetice, completate cu date ipotetice, corelate între ele și considerate ca fiind existente la sfârșitul exercițiului financiar 2007.

9.5.2. STRUCTURA CONTULUI DE PROFIT ȘI PIERDERE

Rezultatul fiecărui exercițiu încheiat (profit sau pierdere) constituie un element (indicator) distinct al bilanțului propriu-zis (un singur post bilanțier), ceea ce denotă că sub aspectul informației de gestiune are un caracter general, sintetic, neasigurând premisele (sursa de date) necesare pentru efectuarea analizei modului cum a fost obținut și, implicit, pentru evidențierea factorilor de influență în vederea luării deciziilor ce se impun pentru perioada următoare.

Contul de profit și pierdere, prin structura sa, are rolul de a asigura realizarea unui asemenea deziderat deoarece permite detalierea rezultatului obținut sau variația activului net. În cadrul său se consemnează atât creșterile de activ net sau veniturile, cât și reducerile de activ net sau cheltuielile, grupate după natura lor, precum și rezultatul exercițiului și, în speță, profitul sau pierderea pentru fiecare categorie de activități și pe total.

Contul de profit și pierdere este proiectat (elaborat) ca un tablou (formular distinct) în cadrul căruia se face următoarea delimitare sau grupare privind rezultatele parțiale ale exercițiului: **Profitul sau pierderea din exploatare; Profitul sau pierderea financiar(ă); Profitul sau pierderea curent(ă)**, constituit din rezultatele activităților de exploatare și financiară; **Profitul sau pierderea din activitatea extraordinară; Profitul sau pierderea brut(ă); Impozitul pe profit; Profitul sau pierderea net(ă) a exercițiului financiar.**

Avându-se în vedere faptul că în reglementările în vigoare se face o delimitare riguroasă între activitatea de exploatare curentă, elementele financiare și elementele extraordinare, contul de profit și pierdere este structurat în câte două grupe pentru fiecare dintre acestea, o grupă pentru venituri și o altă grupă pentru cheltuieli, care, pentru primele două categorii de activități, sunt delimitate pe categorii sau feluri de venituri și respectiv de cheltuieli, așa cum se observă și din anexa în care se prezintă completat, cu date ipotetice.

Grupa veniturilor din exploatare (I) conține următorii indicatori: 1. Cifra de afaceri netă, care cuprinde: Producția vândută; Venituri din vânzarea mărfurilor; Venituri din dobânzi înregistrate de entitățile al căror obiect principal de activitate îl constituie leasingul și Veniturile din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete; 2. Venituri din variația stocurilor de produse finite și a producției în curs de execuție; 3. Producția realizată de entitate pentru scopurile sale proprii și capitalizată și 4. Alte venituri din exploatare.

În grupa a II-a denumită „Cheltuieli de exploatare” sunt înscrși indicatorii: 5a. Cheltuieli cu materiile prime și materiale consumabile și Alte cheltuieli materiale; 5b. Alte cheltuieli externe (cu energia și apa); 5c. Cheltuieli privind mărfurile; 6. Cheltuieli cu personalul, din care: a. Salarii și indemnizații și b. Cheltuieli cu asigurările și protecția socială; 7a. Ajustări de valoare privind imobilizările corporale și necorporale (a. cheltuieli și b. venituri); 7b. Ajustări de valoare privind activele circulante (b1. Cheltuieli, b2. Venituri); 8. Alte cheltuieli de exploatare, din care: 8.1. Cheltuieli privind prestațiile externe, 8.2. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate, 8.3. Cheltuieli cu despăgubiri, donații și activele cedate ș.a.

Profitul sau pierderea din exploatare se determină prin compararea totalurilor celor două capitole sau grupe anterioare ($\text{Profit} = \text{I} - \text{II}$; $\text{Pierdere} = \text{II} - \text{I}$).

Grupa a III-a privind veniturile financiare este constituită din patru indicatori și anume: 9. Venituri din interese de participare; 10. Venituri din alte investiții și împrumuturi care fac parte din activele imobilizate; 11. Venituri din dobânzi și Alte venituri financiare.

Grupa cheltuielilor financiare (IV) conține trei indicatori și anume: 12. Ajustări de valoare privind imobilizările financiare și investițiile deținute ca active circulante (cheltuieli și venituri); 13. Cheltuieli privind dobânzile și. Alte cheltuieli financiare.

Profitul sau pierderea financiar(ă) se determină prin scăderea totalului cheltuielilor (IV) din totalul veniturilor (III), în situația obținerii de profit și invers în cazul în care rezultă pierdere.

Totalul celor patru grupe anterioare, de venituri și de cheltuieli, se ia în calcul și pentru **stabilirea profitului sau pierderii curent(e)** (14), procedându-se la scăderea totalului general al

cheltuielilor (de exploatare și financiare, deci II + IV) din totalul general al veniturilor (din exploatare și financiare sau I + III) atunci când se obține profit (I + III – II – IV) și invers în situația în care rezultă pierdere (II+ IV – I – III).

Grupele veniturilor extraordinare (V-15) și cheltuielilor extraordinare (VI-16) se prezintă numai sub forma sumelor totale obținute din conturile cu ajutorul cărora se urmăresc, creditul contului de venituri și debitul contului de cheltuieli.

Profitul sau pierderea din activitatea extraordinară (17) se stabilește prin scăderea cheltuielilor (VI) din venituri (V) sau invers, după cum se obține profit și, respectiv, pierdere.

Un alt element sau indicator distinct al contului de profit și pierdere îl constituie **„Profitul sau pierderea brut(ă)”**, care se determină în mod obișnuit, prin compararea totalurilor aferente, pe de o parte, celor trei capitole sau grupe de venituri, iar pe de altă parte a celor de cheltuieli (exploatare, financiare, extraordinare).

Rezultatul astfel calculat se diminuează cu **impozitul pe profit (18) sau pe venit (19)**, după caz, înscris în mod distinct în formularul analizat (debitul contului 691 sau 698), obținându-se indicatorul **„Profitul sau pierderea net(ă)” (20)**, după cum veniturile sunt mai mari și respectiv mai mici comparativ cu cheltuielile.

Contul de profit și pierdere, așa cum s-a putut observa, nu are forma unui cont obișnuit, el prezintă veniturile și cheltuielile într-o anumită succesiune, așa cum s-a redat anterior, și pentru toți indicatorii sau elementele din structura sa conține date de la finele exercițiului financiar curent, precum și de la sfârșitul celui precedent.

Schematic, contul de profit și pierdere se prezintă în continuare.

CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE
la data de 31 decembrie _____

- lei -

INDICATORI	Exercițiul financiar	
	Precedent	Curent
1. ACTIVITATEA DE EXPLOATARE		
1.1. Venituri		
1.2. Cheltuieli		
1.3. Rezultatul din exploatare (1.1. -1.2.)		
2. ACTIVITATEA FINANCIARĂ		
2.1. Venituri		
2.2. Cheltuieli		
2.3. Rezultatul financiar (2.1. - 2.2.)		
2.4. Rezultatul curent (1.3. ± 2.3.)		
3. ACTIVITATEA EXTRAORDINARA		
3.1. Venituri		
3.2. Cheltuieli		
3.3. Rezultatul extraordinar (3.1. - 3.2.)		
4. VENITURI TOTALE (1.1 + 2.1 + 3.1)		
5. CHELTUIELI TOTALE (1.2 + 2.2 + 3.2)		
6. REZULTATUL BRUT AL EXERCITIULUI (4-5 sau 5-4)		
7. IMPOZITUL PE PROFIT		
8. REZULTATUL NET AL EXERCITIULUI		
- PROFIT (6-7)		
- PIERDERE (6+7 sau 7-6)		