

Lilia GRIGOROI, Liliana LAZARI, Aliona BÎRCĂ, Olesea GHEDROVICI,
Mihail GHERASIMOV, Svetlana MIHAILĂ, Lica ERHAN, Galina BADICU,
Maia BAJAN, Ludmila ȚURCAN, Galina GUDIMA, Liliana ȚURCANU

Contabilitatea întreprinderii

Manual

CARTIER
e d u c a ț i o n a l

 **ASEM**
ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE A MOLDOVEI

Manualul este elaborat în conformitate cu curriculumul (programa analitică) la disciplina „Contabilitatea întreprinderii”. Este aprobat la ședința catedrei „Contabilitate și analiză economică” a ASEM prin procesul verbal nr. 4 din 27 noiembrie 2015; ședința Comisiei metodice a facultății Contabilitate prin procesul verbal nr. 3 din 03 februarie 2016; Consiliul metodic-științific al ASEM prin procesul verbal nr. 3 din 01 martie 2016; Senatul ASEM prin procesul verbal nr. 4 din 02 martie 2016.

Recenzenți:

Cristina DOLGHI, dr., conferențiar universitar, șef al Catedrei de contabilitate și informatică economică, USM;
Anatol GRAUR, dr., conferențiar universitar, catedra „Contabilitate și audit”;
Ludmila GAVRILIUC, dr., conferențiar universitar, catedra „Contabilitate și analiză economică”;
Maria DIMA, dr., conferențiar universitar, catedra „Contabilitate și analiză economică”.

CARTIER

Editura Cartier, SRL, str. București, nr. 68, Chișinău, MD2012.
Tel./fax: 022 20 34 91, tel.: 022 24 01 95. E-mail: cartier@cartier.md
Editura Codex 2000, SRL, Strada Toamnei, nr. 24, sectorul 2, București.
Tel/fax: 210 80 51. E-mail: romania@cartier.md
Cartier & Roman LLC, Fort Lauderdale, SUA. E-mail: usa@cartier.md
Suport juridic: Efrim, Roșca și Asociații
www.cartier.md

*Cărțile Cartier pot fi procurate pe shop.cartier.md și în toate librăriile bune din România și Republica Moldova.
Cartier eBooks pot fi procurate pe iBooks, Barnes & Noble și www.cartier.md*

LIBRĂRIILE CARTIER

Librăria din Centru, bd. Ștefan cel Mare, nr. 126, Chișinău. Tel./fax: 022 21 42 03. E-mail: librariadincentru@cartier.md
Librăria din Hol, str. București, nr. 68, Chișinău. Tel.: 022 24 10 00. E-mail: librariadinhol@cartier.md

Colecția *Cartier educațional* este coordonată de Liliana Nicolaescu-Onofrei

Editor: Gheorghe Erizanu

Autori:

Lilia GRIGOROI, dr., conferențiar universitar – capitolul 3; \$9.6; 9.7, coordonator
Liliana LAZARI, dr., conferențiar universitar – capitolul 8
Aliona BÎRCĂ, dr., conferențiar universitar – capitolele 1, 12
Olesea GHEDROVICI, dr., lector – capitolul 4
Mihail GHERASIMOV, lector superior – \$9.3
Svetlana MIHAILĂ, dr., conferențiar universitar interimar – \$5.4, 5.5
Lica ERHAN, dr., conferențiar universitar interimar – \$5.1; 5.2; 5.3
Galina BADICU, dr., lector superior – capitolul 11, \$9.1; 9.2; 9.4; 9.5
Maia BAJAN, dr., lector – capitolul 10
Ludmila ȚURCAN, lector superior – capitolul 7
Galina GUDIMA, lector superior – capitolul 6
Liliana ȚURCANU, lector – capitolul 2
Lector: Anda Yrsan
Coperta: Vitalie Coroban
Design/tehnoredactare: Mircea Cojocar
Prepress: Editura Cartier
Tipărită la „Bons Offices”

Lilia Grigoroï, Liliana Lazari ș.a.

CONTABILITATEA ÎNTRINDERII

Ediția a II-a, revăzută și completată, februarie 2017

© 2017, 2011, Editura Cartier, pentru prezenta ediție. Toate drepturile rezervate.
Cărțile Cartier sînt disponibile în limita stocului și a bunului de difuzare.

Descrierea CIP a Camerei Naționale a Cărții

Contabilitatea întreprinderii: [pentru uzul studenților]/Lilia Grigoroï, Liliana Lazari, Aliona Bîrcă [et al.]. –

Ed. a 2-a. – Chișinău: Cartier, 2017 (Tipogr. „Bons Offices”). – 632 p. –

(Colecția „Cartier educațional”/coord. de Liliana Nicolaescu-Onofrei, ISBN 978-9975-79-896-9).

Bibliogr.: p. 629-631 (36 tit.). – 500 ex.

ISBN 978-9975-86-139-7.

657:658(075.8)

C 69

CUPRINS

INTRODUCERE	7
Capitolul 1. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII ÎNTEPRINDERII	9
1.1. Rolul contabilității în mediul de afaceri	9
1.2. Organizarea și conducerea contabilității întreprinderii	14
1.3. Profesia contabilă și etica profesională	19
<i>Întrebări de autoverificare a cunoștințelor</i>	27
<i>Teste</i>	27
<i>Sarcini pentru activitatea individuală</i>	29
Capitolul 2. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE	31
2.1. Definiția, clasificarea, recunoașterea și evaluarea immobilizărilor necorporale	31
2.2. Contabilitatea intrărilor de immobilizări necorporale în patrimoniu	40
2.3. Contabilitatea costurilor ulterioare	48
2.4. Contabilitatea amortizării immobilizărilor necorporale	51
2.5. Contabilitatea transmiterii dreptului de utilizare a immobilizărilor necorporale	67
2.6. Contabilitatea ieșiri immobilizărilor necorporale	71
<i>Întrebări de autoverificare a cunoștințelor</i>	76
<i>Teste</i>	77
<i>Exerciții</i>	81
<i>Sarcini pentru activitatea individuală</i>	84
Capitolul 3. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE	87
3.1. Definiția, componența, recunoașterea și evaluarea immobilizărilor corporale	87
3.2. Contabilitatea immobilizărilor corporale în curs de execuție	97
3.2.1. Contabilitatea construcțiilor în curs de execuție	98
3.2.2. Contabilitatea utilajului destinat instalării	100
3.2.3. Contabilitatea immobilizărilor corporale până la punerea în funcțiune	101
3.2.4. Contabilitatea investițiilor capitale ulterioare sau a costurilor ulterioare în curs de execuție	103
3.3. Contabilitatea mijloacelor fixe	104
3.3.1. Contabilitatea intrărilor de mijloace fixe în patrimoniu	106
3.3.2. Contabilitatea amortizării și deprecierei mijloacelor fixe	113
3.3.3. Contabilitatea costurilor ulterioare aferente întreținerii, asistenței tehnice și reparației mijloacelor fixe	130
3.3.4. Contabilitatea derecunoașterii (ieșirii din patrimoniu) a mijloacelor fixe	139
3.4. Contabilitatea resurselor minerale	145
<i>Întrebări de autoverificare a cunoștințelor</i>	150
<i>Teste</i>	150
<i>Exerciții</i>	152
<i>Sarcini pentru activitatea individuală</i>	157
Capitolul 4. CONTABILITATEA INVESTIȚIILOR FINANCIARE ȘI IMOBILIARE	163
4.1. Definiția și clasificarea investițiilor	163
4.2. Contabilitatea investițiilor financiare	164
4.2.1. Contabilitatea valorilor mobiliare și cotelor de participație	164
4.2.2. Contabilitatea altor investiții financiare	167
4.3. Contabilitatea investițiilor mobiliare	168
4.3.1. Noțiuni și componența investițiilor imobiliare	168

4.3.2. Contabilitatea intrării și costurilor ulterioare recunoașterii inițiale a investițiilor imobiliare	169
4.3.3. Evaluarea ulterioară a investițiilor imobiliare	173
4.3.4. Contabilitatea operațiunilor de transfer și de ieșire a investițiilor imobiliare	174
<i>Întrebări de autoverificare a cunoștințelor</i>	177
<i>Teste</i>	177
<i>Exerciții</i>	179
<i>Sarcini pentru activitatea individuală</i>	180
Capitolul 5. CONTABILITATEA STOCURILOR	183
5.1. Noțiunea, clasificarea, recunoașterea și evaluarea stocurilor de mărfuri și materiale	183
5.2. Contabilitatea materialelor	188
5.3. Contabilitatea obiectelor de mică valoare și scurtă durată	195
5.4. Contabilitatea producției în curs de execuție și a produselor finite	198
5.5. Contabilitatea mărfurilor	210
<i>Întrebări de autoverificare a cunoștințelor</i>	219
<i>Teste</i>	219
<i>Exerciții</i>	222
<i>Sarcini pentru activitatea individuală</i>	224
Capitolul 6. CONTABILITATEA CREANȚELOR	229
6.1. Definiția, recunoașterea, evaluarea și clasificarea creanțelor	229
6.2. Contabilitatea creanțelor pe termen lung	235
6.3. Contabilitatea creanțelor comerciale	241
6.4. Contabilitatea creanțelor privind avansurile acordate curente	257
6.5. Contabilitatea creanțelor privind decontările cu bugetul	260
6.6. Contabilitatea creanțelor personalului	266
6.7. Contabilitatea altor creanțe curente	272
<i>Întrebări de autoverificare a cunoștințelor</i>	280
<i>Teste</i>	280
<i>Exerciții</i>	282
<i>Sarcini pentru activitatea individuală</i>	284
<i>Studiu de caz</i>	286
Capitolul 7. CONTABILITATEA NUMERARULUI	291
7.1. Noțiunea, componența și clasificarea numerarului	291
7.2. Contabilitatea numerarului din casierie	292
7.3. Contabilitatea numerarului în conturile curente în monedă națională	301
7.4. Contabilitatea numerarului în conturile în valută străină	307
7.5. Contabilitatea numerarului în alte conturi bancare	310
7.6. Contabilitatea transferurilor de numerar în expediție și a documentelor bănești	314
<i>Întrebări de autoverificare a cunoștințelor</i>	316
<i>Teste</i>	316
<i>Exerciții</i>	318
<i>Sarcini pentru activitatea individuală</i>	321
Capitolul 8. CONTABILITATEA CAPITALULUI PROPRIU	323
8.1. Definiția și structura capitalului propriu	323
8.2. Contabilitatea formării și modificării capitalului social	324
8.2.1. Contabilitatea formării capitalului social	324
8.2.2. Contabilitatea modificării capitalului social	337
8.3. Contabilitatea rezervelor	349
8.4. Contabilitatea rezultatelor financiare	354
8.4.1. Contabilitatea rezultatului financiar al perioadei de gestiune curente	355
8.4.2. Contabilitatea rezultatului financiar al anilor precedenți	362
8.4.3. Contabilitatea rezultatelor financiare ale perioadelor precedente constatate în anul de gestiune	365
8.5. Contabilitatea altor elemente de capital propriu	369
8.5.1. Contabilitatea surplusului din reevaluarea activelor imobilizate	369

8.5.2. Contabilitatea subvențiilor pentru entitățile cu proprietate publică	380
8.5.3. Contabilitatea fondurilor organizațiilor necomerciale	384
<i>Întrebări de autoverificare a cunoștințelor</i>	386
<i>Teste</i>	386
<i>Exerciții</i>	394
<i>Sarcini pentru activitatea individuală</i>	399
<i>Studiu de caz</i>	405
Capitolul 9. CONTABILITATEA DATORIILOR	409
9.1. Definierea, clasificarea, recunoașterea și evaluarea datoriilor	409
9.2. Contabilitatea datoriilor financiare	412
9.3. Contabilitatea datoriilor comerciale	419
9.4. Contabilitatea datoriilor calculate	423
9.5. Contabilitatea datoriilor față de personal	436
9.6. Contabilitatea datoriilor privind asigurările	444
9.7. Contabilitatea datoriilor față de buget	455
<i>Întrebări de autoverificare a cunoștințelor</i>	466
<i>Teste</i>	466
<i>Exerciții</i>	470
<i>Sarcini pentru activitatea individuală</i>	475
<i>Studiu de caz</i>	477
Capitolul 10. CONTABILITATEA COSTURILOR DE PRODUCȚIE	481
10.1. Noțiunea și clasificarea costurilor de producție	481
10.2. Contabilitatea costurilor de producție ale activității de bază	489
10.3. Contabilitatea costurilor de producție ale activității auxiliare	502
10.4. Contabilitatea și repartizarea costurilor indirecte de producție	508
10.5. Contabilitatea costurilor de producție fără aplicarea conturilor de gestiune	513
<i>Întrebări de autoverificare a cunoștințelor</i>	516
<i>Teste</i>	516
<i>Exerciții</i>	519
<i>Sarcini pentru activitatea individuală</i>	525
<i>Studiu de caz</i>	529
Capitolul 11. CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR	533
11.1. Definierea, clasificarea, constatarea și evaluarea cheltuielilor și veniturilor	533
11.2. Contabilitatea cheltuielilor	546
11.3. Contabilitatea veniturilor	561
<i>Întrebări de autoverificare a cunoștințelor</i>	568
<i>Teste</i>	568
<i>Exerciții</i>	570
<i>Sarcini pentru activitatea individuală</i>	576
Capitolul 12. SITUAȚIILE FINANCIARE ALE ENTITĂȚII	579
12.1. Principiile de bază ale contabilității și cerințele calitative ale situațiilor financiare	579
12.2. Politici contabile: caracteristici și conținut	584
12.3. Lucrările premergătoare întocmirii situațiilor financiare	589
12.3.1. Inventarierea generală a elementelor contabile	590
12.3.2. Decontarea cheltuielilor și veniturilor anticipate aferente perioadei de gestiune	592
12.3.3. Determinarea și reflectarea diferențelor de curs valutar	593
12.3.4. Întocmirea înregistrărilor de corectare	594
12.3.5. Determinarea cotei curente a activelor imobilizate și datoriilor pe termen lung	594
12.4. Conținutul și elaborarea situațiilor financiare	598
<i>Întrebări de autoverificare a cunoștințelor</i>	616
<i>Teste</i>	616
<i>Exerciții</i>	618
<i>Sarcini pentru activitatea individuală</i>	623
BIOGRAFIE	629

Manualul este elaborat în conformitate cu curriculumul (programa analitică) la disciplina „Contabilitatea întreprinderii”. Este aprobat la ședința catedrei „Contabilitate și analiză economică” a ASEM prin procesul verbal nr. 4 din 27 noiembrie 2015; ședința Comisiei metodice a facultății Contabilitate prin procesul verbal nr. 3 din 03 februarie 2016; Consiliul metodic-științific al ASEM prin procesul verbal nr. 3 din 01 martie 2016; Senatul ASEM prin procesul verbal nr. 4 din 02 martie 2016.

Autori:

Lilia GRIGOROI, dr., conferențiar universitar – capitolul 3; &9.6; 9.7, *coordonator*;
Liliana LAZARI, dr., conferențiar universitar – capitolul 8;
Aliona BÎRCĂ, dr., conferențiar universitar – capitolele 1, 12;
Olesea GHEDROVICI, dr., lector – capitolul 4;
Mihail GHERASIMOV, lector superior – &9.3;
Svetlana MIHAILĂ, dr., conferențiar universitar interimar, &5.4, 5.5;
Lica ERHAN, dr., conferențiar universitar interimar – &5.1; 5.2; 5.3;
Galina BADICU, dr., lector superior – capitolul 11, &9.1; 9.2; 9.4; 9.5;
Maia BAJAN, dr., lector – capitolul 10;
Ludmila ȚURCAN, lector superior – capitolul 7;
Galina GUDIMA, lector superior – capitolul 6;
Liliana ȚURCANU, lector – capitolul 2.

Recenzenți:

Cristina DOLGHI, dr., conferențiar universitar, șef catedră „Contabilitate și informatică economică”, USM;
Anatol GRAUR, dr., conferențiar universitar, catedra „Contabilitate și audit”;
Ludmila GAVRILIUC, dr., conferențiar universitar, catedra „Contabilitate și analiză economică”;
Maria DIMA, dr., conferențiar universitar, catedra „Contabilitate și analiză economică”.

INTRODUCERE

Contabilitatea întreprinderii este disciplina de dezvoltare a cunoștințelor și dobândire a abilităților și competențelor în domeniul contabilității prin care, gradat și metodic, se ia cunoștință cu recunoașterea, evaluarea și înregistrarea patrimoniului entității, folosite pentru obținerea, valorificarea și conservarea informațiilor cu privire la situația și poziția financiară, precum și performanțele financiare ale unei entități.

Caracterul universal al contabilității motivează prezența disciplinei de contabilitate a întreprinderii ca un obiect principal de studiu în toate specializările și facultățile cu profil economic, precum și în planurile de învățământ ale facultăților de alt profil: drept, agronomie, informatică și altele.

Importanța rolului și valorii contabilității devine evidentă pentru fiecare manager de întreprindere, indiferent de mărimea ei, care dorește să-și gestioneze corect și bine afacerea. Or, contabilitatea este mereu o importantă sursă de informare în luarea de decizii. Ea reprezintă istoria stării economice a entității, scrisă în limbajul rece, dar deosebit de relevant al cifrelor, o radiografie a performanțelor realizate în domeniu.

Manualul „Contabilitatea întreprinderii” este elaborat în conformitate cu curriculumul (programa analitică) disciplinei „Contabilitatea întreprinderii” și are ca bază lucrarea metodică-didactică „Contabilitatea întreprinderii”, editată în anul 2011. Acest manual este recomandat studenților care posedă studii anterioare de contabilitate (bazele contabilității), înscriși atât la specializările cu profil contabil, cât și la cele cu profil economic general.

Manualul este elaborat din dorința de a pune la îndemâna studenților un instrument util de lucru, care să le permită să-și dezvolte și consolideze cunoștințele și abilitățile necesare unui viitor specialist în domeniu.

Așadar, manualul se consideră a fi util, dar în același timp și necesar, deoarece o lucrare de acest gen nu a mai apărut de foarte mult timp, în ciuda faptului că contabilitatea constituie una din componentele de bază a trunchiului de discipline obligatorii în formarea specialiștilor economiști.

Conținutul cursului dezvoltă aspectele teoretice și metodologice privind prelucrarea datelor și obținerea informațiilor aferente activelor, datoriilor, capitalului propriu, veniturilor și cheltuielilor necesare deciziilor interne privind activitatea entității, dar mai ales celor necesare utilizatorilor externi.

Întrebările de recapitulare de la sfârșitul fiecărui capitol se axează pe principalele concepte și termeni privind contabilitatea și raportarea financiară a patrimoniului și oferă subiecte pentru discuții și dezbateri.

Testele prezentate în manual asigură posibilitatea recapitulării și sistematizării cunoștințelor, abilităților și deprinderilor privind recunoașterea, evaluarea, contabilizarea și raportarea elementelor ce formează patrimoniul entității.

Exercițiile de la sfârșitul fiecărui capitol oferă posibilitatea de aplicare a conceptelor și procedeele descrise în capitol și sunt eficiente pentru exemplificarea punctelor cheie ale studiului. Fiecare exercițiu este axat pe unul sau mai multe obiective de studiu.

Suntem convinși că lucrarea nu epuizează problematica complexă a contabilității în R. Moldova, aflată în plin proces de îmbunătățire și noi căutări, motiv pentru care vom fi recunoscători tuturor celor interesați, care după consultarea manualului vor oferi sugestii pertinente, pentru a le avea în vedere la viitoarele ediții.

Lilia GRIGOROI,
coordonatorul ediției

Capitolul 1. Organizarea contabilității întreprinderii

Obiectivele/rezultatele învățării:

- să definească contabilitatea și să descrie rolul acesteia în luarea deciziilor;
- să identifice numeroșii utilizatori ai informației contabile;
- să delimiteze noțiunile de contabilitate financiară și contabilitate managerială;
- să cunoască sistemele de organizare a contabilității;
- să explice situațiile de utilizare a SNC și IFRS în contabilitatea autohtonă;
- să descrie contabilitatea ca profesie cu responsabilități etice și posibilități de promovare.

1.1. Rolul contabilității în mediul de afaceri

Ultimele două decenii se individualizează prin mari schimbări în mediul de afaceri. Concurența a evoluat la scară mondială, iar ritmul inovațiilor predestinate produselor și serviciilor au înregistrat o extindere considerabilă. Acest fenomen a avut un impact pozitiv asupra consumatorilor prin produse la prețuri scăzute, calitate înaltă și opțiuni diversificate. Managerii au început să gândească că procedeele de organizare a afacerilor existente nu mai funcționează și sunt necesare noi strategii de organizare a activității economice.

Transformările radicale necesită o implementare cu înțelepciune, având un efect semnificativ asupra practicii contabilității financiare și contabilității manageriale. Studiile efectuate au demonstrat că 80% din datele furnizate de sistemul informațional al unei entități sunt de natură economică, iar în cadrul acestora informația contabilă reprezintă 50%. Prin urmare, contabilitatea este cel mai important element al sistemului informațional, deoarece deciziile manageriale, în mare parte, sunt analizate și luate pe baza informațiilor furnizate de contabilitate. De asemenea, contabilitatea permite managerilor și utilizatorilor externi de informații să aibă o imagine a întregii entități. Contabilitatea a apărut încă din perioada Evului Mediu, odată cu dezvoltarea economiei monetare și apariția germenilor capitalismului. Contabilul modern este implicat nu numai în ținerea registrelor (evidența contabilă), ci și într-o serie de activități ce implică planificare, soluționare a unor probleme, orientare a acțiunilor, evaluare, control și audit. Contabilul de azi ține cont de necesitățile fundamentale de informare a utilizatorilor interni și externi.

Unii consideră contabilitatea ca fiind cea mai veche tehnică de gestiune a afacerilor, iar pentru alții este unul dintre limbajele legale ale entităților. Presiunile permanente care se fac asupra normalizatorilor în rezultatul conflictelor între diversele

categorii de utilizatori, generează o anumită „alunecare” a adevărului contabil denumit „joc social”¹ (fig. 1.1).

Participanții la acest joc social pot fi avantajați în detrimentul altora, de aceea este de preferat ca reglementarea contabilității să se facă de către organisme independente de normalizare contabilă în care să fie implicați toți cei interesați de informația financiar-contabilă.

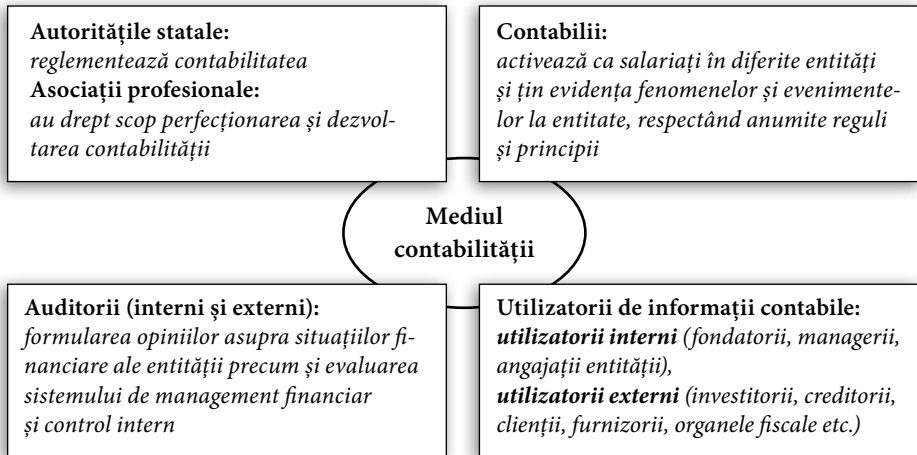


Figura 1.1. Mediul constitutiv al contabilității

Calificarea contabilității ca știință s-a realizat în strânsă legătură cu stadiul dezvoltării cunoștințelor din acest domeniu și cu acceptarea acordată conceptului de „știință”. Inițial, contabilitatea pentru unii autori era considerată ca „o ramură a matematicilor”, ulterior s-a transformat în „știința administrației raționale a întreprinderii”. Nici până în prezent nu se poate spune că există un consens privind statutul științific al contabilității, dar cei mai mulți autori îi recunosc contabilității calitatea și domeniul științific, deoarece dispune atât de un ansamblu de teorii contabile, cât și de metode pentru elaborarea acestor teorii. Ca disciplină științifică ea are o finalitate practică. Contabilitatea reprezintă o modalitate de gestiune cu rol social, dat fiind faptul că pe baza informațiilor contabile se iau decizii care modifică bogăția indivizilor și a grupurilor sociale².

Așa cum pentru descrierea unei persoane se obișnuiește să se prezinte trăsăturile și dimensiunile care o caracterizează (înălțimea, greutatea, culoarea ochilor, a părului, maniera de a se îmbrăca, principalele trăsături de caracter), întreprinderea este descrisă de informații cifrice. Este adevărat că informațiile difuzate de entități, care prezintă anumite cifre prin intermediul conturilor, se supun unor reguli. Evident că datele oferite de contabilitate nu sunt singurele care caracterizează o anumită entitate economică, dar ele constituie elementul esențial de analiză și apreciere a situației unui agent economic.

1 Horomnea, Emil. Fundamentele științifice ale contabilității. Doctrină. Concepte. Lexicon. TIPO MOLDOVA, Iași, 2009, p. 94.

2 Colasse, B. Les fondements de la comptabilité. Éditions La Découverte, Paris, 2007.

În decursul timpului, contabilitatea a cunoscut o evoluție conformă cu progresul tehnico-științific, urmărind să satisfacă mai bine cerințele informaționale ale unor categorii din ce în ce mai largi și mai elevate de utilizatori, crescând gradul de precizie și de semnificație ale datelor oferite, evoluție posibilă prin:

- ◆ folosirea unei terminologii exacte pentru înregistrarea și structurarea faptelor în conturi;
- ◆ o organizare a conturilor ce corespunde cerințelor interne ale controlului de gestiune și nevoilor externe de informare;
- ◆ exprimarea acestor conturi în unități monetare comparabile;
- ◆ regruparea conturilor pentru publicarea lor periodică în tablouri universal inteligibile;
- ◆ respectarea anumitor principii, definite anterior, care garantează sinceritatea informării.

Cu alte cuvinte, contabilitatea este considerată ca o activitate prestatoare de servicii, care face legătura dintre activitățile economice și factorii decizionali (fig. 1.2.)

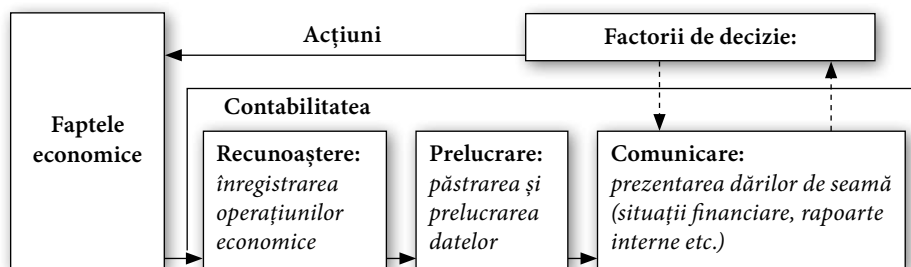


Figura 1.2. Conexiunea contabilității cu factorii de decizie³

Sunt recunoscute de contabilitate numai acele operațiuni economice zilnice care au loc în cadrul unei entități economice ce pot fi transformate în cifre (evaluate) și prelucrate prin intermediul procedeelelor specifice metodei contabilității. Contabilitatea este acel element care păstrează toată informația și o prezintă, la solicitare, factorilor de decizie. Cea mai mare parte a deciziilor luate de conducerea entității se bazează pe datele furnizate de contabilitate.

La nivelul unei întreprinderi, contabilitatea este cel mai important element al sistemului informațional, deoarece:

- a) cele mai multe decizii la nivel microeconomic sunt luate pe baza informațiilor furnizate de contabilitate;
- b) permite managerilor și utilizatorilor externi de informații să aibă o imagine asupra întregii entități;
- c) realizează legătura cu celelalte componente ale sistemului informațional al întreprinderii, prin integrarea informațiilor privind aceste activități într-o bază comună.

3 Needles, Jr., Anderson, H., Caldwell, J. Principiile de bază ale contabilității. Ediția a cincea. Editura ARC, 2000, p. 3.

Contabilitatea, până nu demult, era considerată ca o tehnică pură, fără miză economică, socială și cu atât mai puțin politică. Jean Fourastié în 1943 afirma că evidența contabilă este ținută, în general, pentru o cunoaștere utilă, dar ea are și o solidă reputație de arbitrar, de plictiseală, de obscuritate, de pedantism; ei nu i se recunoaște niciun loc printre științele care influențează cultura generală a oamenilor⁴.

Cu toate acestea, unii savanți susțin ideea că importanța contabilității crește odată cu nivelul de dezvoltare economică a unei țări. Mai ales acum, la începutul secolului al XXI-lea o multitudine de state din lume utilizează standardele de contabilitate. Recunoașterea normelor contabile internaționale a demonstrat dimensiunile contabilității, adesea ignorate, în contextul mondializării economice și al globalizării financiare.

Știința contabilității înflorește în economia capitalistă, dar a fost utilizată și în economia socialistă. Este ușor de înțeles că ea interesează, în primul rând, pe proprietarii entităților economice, dar și pe toți acei care sunt preocupați de activitatea acesteia, spre exemplu: statul căruia ea îi plătește impozitele, băncile care îi acordă credite, salariații cărora le oferă locuri de muncă și remunerații etc. Toate aceste părți urmăresc activitatea întreprinderii și sunt foarte atente la modul în care averea este reflectată de către contabilitate în situațiile financiare.

În prezent, în domeniul contabil se detașează două aspecte complementare: pe de o parte, contabilitatea urmărește furnizarea **de informații către utilizatorii externi** (domeniu caracteristic contabilității financiare), iar pe de altă parte, informațiile furnizate de contabilitate vizează **utilizatorii interni** (este cazul contabilității manageriale). Cu toate că informațiile furnizate de aceste două segmente ale contabilității vizează utilizatori diferiți ca natură, practic, ele se bazează pe aceleași înregistrări și pe aceleași surse (numai modul de structurare și de prezentare este diferit).

În plus, deși au la bază înregistrări și surse comune, informațiile contabilității urmăresc direcții distincte, astfel:

- **contabilitatea financiară** vizează aspectele trecute ale gestiunii entității;
- **contabilitatea managerială** permite organelor de conducere ale întreprinderii obținerea unor informații de detaliu privind activitatea trecută a unității, dar servesc și ca bază de elaborare a viitoarelor decizii cu caracter strategic, tactic și operativ.

Contabilitatea financiară are ca obiectiv principal oferirea unei imagini de ansamblu a activității entităților economice în decursul unei perioade de gestiune prin intermediul documentelor de sinteză – situațiile financiare. În același timp, ea are un rol dublu: pe plan extern constituie un instrument de comunicare financiară prin informațiile prezentate utilizatorilor externi, iar pe plan intern reprezintă un instrument de gestiune pus la dispoziția managerilor.

Contabilitatea managerială (contabilitate de gestiune) este un instrument de gestiune pus la dispoziția managementului entității și prevede: calculul costurilor de producție (servicii), controlul intern, întocmirea și urmărirea executării bugetelor, analiza rezultatelor activității economice, gestiunea performanțelor strategice și

4 Colasse, B., Les fondements de la comptabilité. Éditions La Découverte, Paris, 2007.

manageriale etc. Informațiile furnizate de aceasta sunt confidențiale și sunt destinate numai managementului întreprinderii.

Contabilitatea întreprinderii cuprinde contabilitatea financiară și cea managerială, însă ele nu reprezintă două contabilități, ci două subsisteme ale sistemului informațional contabil. Deși nu există o frontieră strictă între aceste două sisteme, totuși în toate țările există o distincție între contabilitatea financiară și contabilitatea managerială. Autonomia celor două contabilități se stabilește în funcție de cadrul juridico-fiscal, condițiile de finanțare și gestiune internă a entităților economice.

Privitor la definiția contabilității, o bună parte a savanților susțin ideea că este greu să reduci contabilitatea la o singură definiție. În marile companii contemporane ea este, în același timp, un sistem de informare, un instrument de modelare și o practică socială și organizațională (fig. 1.3).

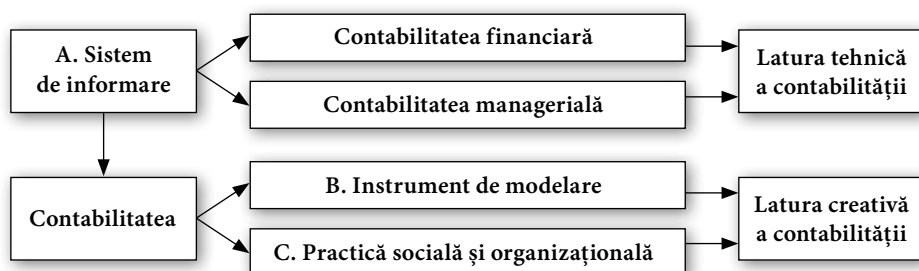


Figura 1.3. Contabilitatea și dimensiunile sale conceptuale

Până nu demult, contabilitatea era privită ca un sistem informațional ce culege informații brute, le prelucrează prin intermediul contabilității financiare și manageriale, prezentându-le organelor de decizie. Însă principalul motiv pentru studierea contabilității constă în obținerea cunoștințelor și aptitudinilor necesare pentru a participa la luarea unor decizii economice importante. Prin urmare, contabilitatea reprezintă un instrument de modelare și o practică socială, care nu poate servi direct celor care nu sunt capabili sau nu doresc să-l folosească⁵.

Profesorul francez, Bernard Colasse, susține părerea că, odată cu creșterea puterii economice a profesiei contabile și internaționalizării sale, s-au diminuat prejudecățile care planau asupra meseriei de contabil. O bună parte a „familiilor bune” susțin angajarea copiilor lor în calitate de contabili, știind că salariile lor vor fi cel puțin echivalente cu ale medicilor, avocaților, funcționarilor publici etc⁶.

În final, menționăm că contabilitatea reprezintă singurul sistem de informare care furnizează o reprezentare holistică, un model global al entităților economice. Însă se pune întrebarea dacă, modelându-le activitatea, contabilitatea nu a contribuit la apariția entităților economice moderne, mai ales ținând cont de faptul că normalizarea contabilă internațională a impus un anumit grad de autonomie managerilor întreprinderilor față de proprietarii săi. Într-adevăr, conducătorii pot beneficia de

5 Colasse, B. Les fondements de la comptabilité. Éditions La Découverte, Paris, 2007.

6 Colasse, B. Les fondements de la comptabilité. Éditions La Découverte, Paris, 2007, p. 34.

ambiguitățile și flexibilitatea normalizării, într-un mod mai mult sau mai puțin legal, pentru a-și însuși o parte din beneficii propriilor interese. Prin urmare, „adevărul” despre întreprindere, pe care îl oferă contabilitatea, este produsul unei complexități istorice, sociale și organizaționale, care privesc relațiile sale cu instituțiile naționale, internaționale, precum și raporturile conducătorilor cu investitorii, salariații, auditorii și cu alte părți interesate.

1.2. Organizarea și conducerea contabilității întreprinderii

Organizarea contabilității este definită ca procesul de coordonare a acțiunilor în cadrul unei entități prin intermediul mijloacelor administrative, economice și tehnice în baza unui plan adecvat, astfel încât să permită desfășurarea în condiții optime a activității economice.

Principalii factori, de care trebuie să se țină seama la organizarea contabilității, sunt:

- forma de proprietate;
- forma organizatorico-juridică;
- mărimea entității economice.

Astfel, pentru întreprinderile micului business există posibilități de simplificare a procedurilor contabile micșorând, totodată, cheltuielile de organizare a acesteia.

Organizarea contabilității întreprinderii se referă la cele două subsisteme ale sistemului informațional contabil și anume: organizarea contabilității financiare și organizarea contabilității manageriale (de gestiune).

Organizarea contabilității financiare se caracterizează prin prezența normelor juridice. În Republica Moldova, legea supremă care reglementează contabilitatea este **Legea contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007**, iar organele de reglementare a contabilității sunt:

- a) autoritățile statale – Guvernul, Ministerul Finanțelor, Banca Națională a Moldovei, Comisia Națională a Pieței Financiare, organele centrale de specialitate ale administrației publice, autoritățile administrației publice locale, Serviciul informațional al rapoartelor financiare de pe lângă Biroul Național de Statistică;
- b) asociații profesionale care au drept scop perfecționarea și dezvoltarea contabilității.

Legea contabilității reprezintă un cadru juridic general, însă standardele de contabilitate sunt acele norme ce reglementează înregistrarea și evaluarea, elaborarea și prezentarea informației contabile în situațiile financiare. Standardele de contabilitate sunt nucleul normalizării, iar în contabilitatea autohtonă se utilizează atât Standarde Naționale de Contabilitate (SNC), cât și Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), iar aplicarea lor este prezentată în fig. 1.4.

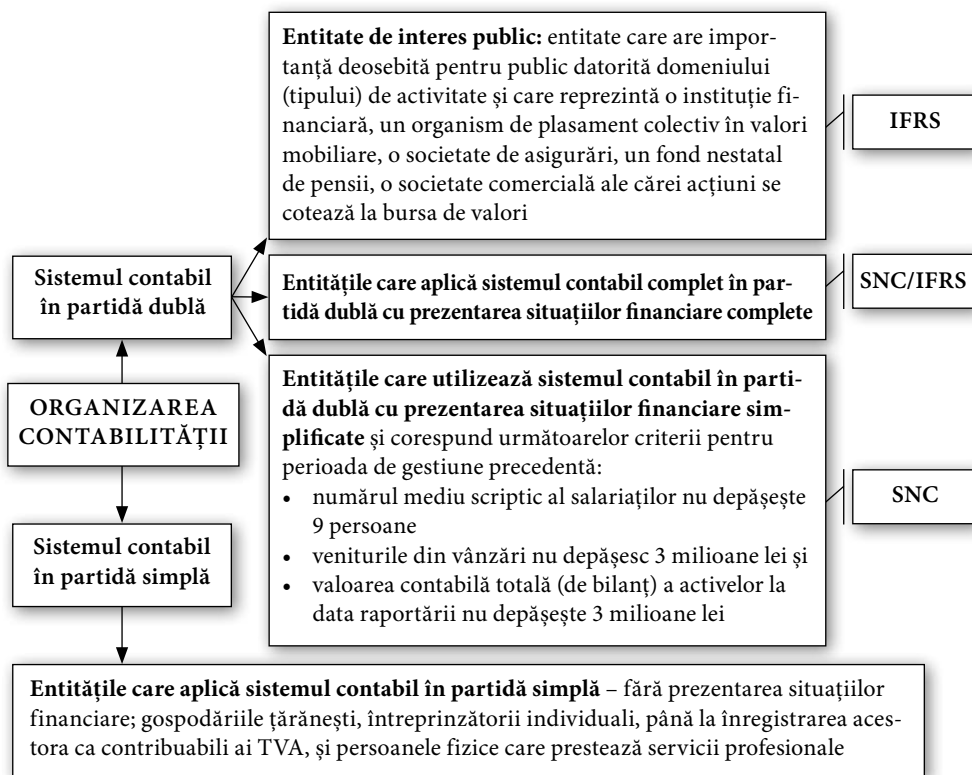


Figura 1.4. Procedeele de organizare a contabilității autohtone

Analizând figura 1.4, concluzionăm că standardele de contabilitate în contabilitatea autohtonă se utilizează astfel:

- ♦ **entitățile de interes public** țin contabilitatea și întocmesc situațiile financiare conform IFRS;
- ♦ **entitățile care aplică sistemul contabil complet în partidă dublă** țin contabilitatea și întocmesc situațiile financiare în baza IFRS sau SNC, conform politicii de contabilitate;
- ♦ **entitățile care** întocmesc situații financiare simplificate în baza SNC; iar
- ♦ **entitățile care aplică sistemul contabil în partidă simplă** țin contabilitatea conform normelor aprobate de Ministerul Finanțelor.

Sistemul contabil în partidă dublă prevede reflectarea faptelor economice în baza dublei înregistrări, cu aplicarea planului de conturi contabile complet, registrelor contabile și situațiilor financiare complete sau simplificate. Sistemul contabil complet în partidă dublă, cu prezentarea situațiilor financiare complete este obligatoriu și pentru:

- instituțiile publice;
- entitățile de interes public;
- entitățile în al căror capital social cota proprietarului (asociatului, participantului, acționarului) persoană juridică, ce nu este subiect al sectorului întreprinderilor mici și mijlocii, depășește 35%;

- d) companiile fiduciare;
- e) entitățile importatoare de mărfuri supuse accizelor;
- f) organizațiile de microfinanțare, asociațiile de economii și împrumut, și alți participanți la piața financiară nebancaară;
- g) casele de schimb valutar și lombardurile;
- h) întreprinderile din domeniul jocurilor de noroc.

Întreg procesul de culegere, prelucrare și prezentare a informației economice, în cadrul *sistemului contabil complet al partidei duble*, se realizează prin combinarea contabilității sintetice cu cea analitică și, totodată, ținând cont de prevederile **Legii contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007** cu privire la etapele ciclului contabil, și anume (fig. 1.5).

- a) întocmirea documentelor primare și centralizatoare;
- b) evaluarea și recunoașterea elementelor contabile;
- c) reflectarea informațiilor în conturile contabile;
- d) întocmirea registrelor contabile;
- e) inventarierea elementelor contabile;
- f) întocmirea bilanței de verificare, a cărții mari și a situațiilor financiare.

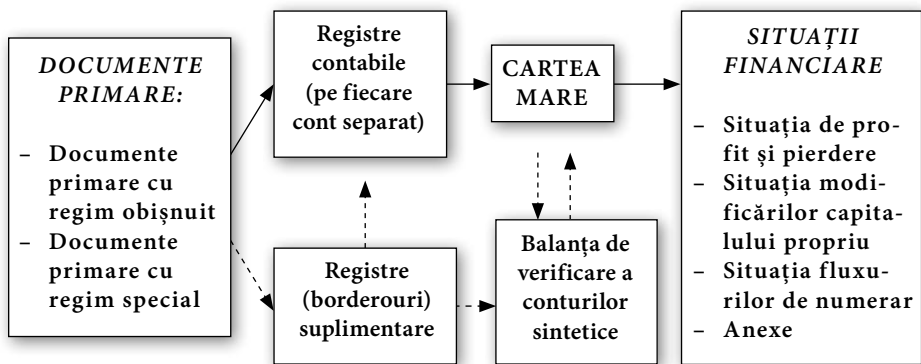


Figura 1.5. Ciclul contabil în cadrul sistemului contabil complet al partidei duble

Din figura 1.5. se observă că contabilitatea analitică, prin intermediul documentelor primare și a numeroaselor metode moderne de calcul, oferă întregul suport tehnico-material necesar. Contabilitatea sintetică culege toată informația furnizată de contabilitatea analitică și o prelucrează prin intermediul conturilor contabile în registrele contabile. Soldul final lunar al fiecărui registru contabil este transferat în cartea mare, iar la sfârșitul anului în situațiile financiare. Balanța de verificare a conturilor sintetice constituie o etapă intermediară între situațiile financiare și cartea mare, în care se verifică toate înregistrările și calculele efectuate.

Sistemul contabil în partidă simplă prevede reflectarea unilaterală a faptelor economice, utilizând înregistrarea în partidă simplă conform metodei „intrare-ieșire”, fără prezentarea situațiilor financiare.

Faptele economice se contabilizează în baza documentelor primare și centralizatoare, care trebuie întocmite în timpul efectuării operațiunii, iar dacă aceasta este im-

posibil – nemijlocit după efectuarea operațiunii, sau după producerea evenimentului. Particularitățile activității economice desfășurate în cadrul entității influențează în special circuitul și **tipologia documentelor primare** (fig. 1.6) utilizate în reflectarea faptelor (operațiunilor, tranzacțiilor) economice.

Reieșind din modificările actuale ale actelor legislative și normative în vigoare, documentele primare sunt de două tipuri: documente primare de circulație internă și documente primare de circulație externă. Documente primare de circulație externă sunt cele cu regim special și modul de întocmire și utilizare este strict reglementat, iar documentele de circulație internă au un regim mai lejer din punct de vedere al formei, pe când conținutul trebuie să conțină următoarele elemente prevăzute în figura 1.6.



Figura 1.6. Conținutul documentelor primare

Datele din documentele primare și centralizatoare se înregistrează, se acumulează și se prelucrează în registrele contabile. Nomenclatorul și structura registrelor contabile se stabilesc de către fiecare entitate de sine stătător, pornind de la necesitățile informaționale proprii și ținând cont de normele metodologice și cerințele legislative în vigoare. Registrul contabil trebuie să conțină următoarele elemente:

- a) denumirea registrului;
- b) denumirea entității care a întocmit registrul;
- c) data începerii și finisării ținerii registrului și/sau perioada pentru care se întocmește acesta;
- d) data efectuării faptelor economice, grupate în ordine cronologică și/sau sistemică;
- e) etaloanele de evidență a faptelor economice;
- f) funcția, numele, prenumele și semnăturile persoanelor responsabile de întocmirea registrului.

Conform **Legii contabilității nr. 113-XVI din 27.04.2007**, răspunderea pentru organizarea și funcționarea unei contabilități în mod continuu, din momentul înregistrării până la lichidarea entității, revine conducătorului. Totodată, dorim să remarcăm faptul că situațiile financiare trebuie să fie semnate până la momentul prezentării lor utilizatorilor de către persoanele ce reprezintă conducerea entității. În scopul facilitării procesului de organizare a contabilității, conducerea entității are dreptul să aleagă una din următoarele opțiuni:

- ♦ să constituie departamente de contabilitate ca subdiviziuni interioare conduse de contabilul-șef (persoana împuternicită) care se subordonează nemijlocit conducătorului entității; și/sau
- ♦ să transmită ținerea contabilității unei organizații specializate sau firme de audit în bază contractuală.

Entitatea, privită din punct de vedere a structurii funcționale, prevede mai multe funcții (fig. 1.7). *Funcția financiar-contabilă* are un rol definitoriu în cadrul acestei structuri și apreciază două genuri de activități, și anume: activitatea financiară și activitatea contabilă. Atribuțiile financiar-contabile se realizează pentru cele două activități specifice în cadrul serviciului financiar și a serviciului de contabilitate.

STRUCTURA FUNCȚIONALĂ

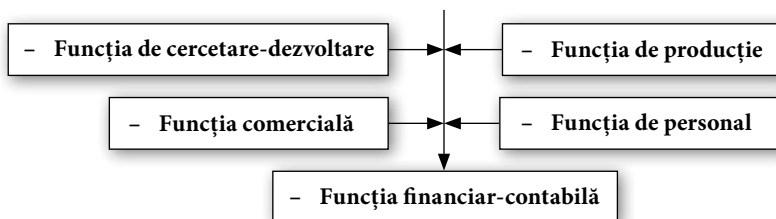


Figura 1.7. Componentele structurii funcționale în cadrul entității

Serviciul contabilitate are următoarele atribuții: înregistrarea la timp și corect în contabilitate, în mod cronologic și sistematic, pe baza documentelor justificative, a tu-

turor operațiunilor economice; controlul acestora; inventarierea patrimoniului; întocmirea dărilor de seamă financiare, fiscale și administrative; publicarea și păstrarea informațiilor privind patrimoniul și rezultatele obținute; evidența și calculația costurilor; determinarea și analiza rentabilității pe produse și lucrări etc.

O modalitate de organizare a contabilității în cadrul sistemului contabil complet al partidei duble prevede existența a două circuite ale contabilității: biroul contabilității financiare și biroul contabilității manageriale, fiecare cu structuri specifice delimitate pentru operații și lucrări omogene și complementare.

Contabilitatea financiară se implementează cu scopul de a organiza evidența contabilă a patrimoniului unei entități economice și de a asigura compararea rezultatelor financiare de la o perioadă la alta. Limitele organizării contabilității financiare se reduc la faptul că nu permit evidențierea contribuției fiecărui sector, produs, lucrare, serviciu, aspect suplinit de cel de-al doilea circuit al contabilității: **organizarea contabilității manageriale** (fig. 1.8).

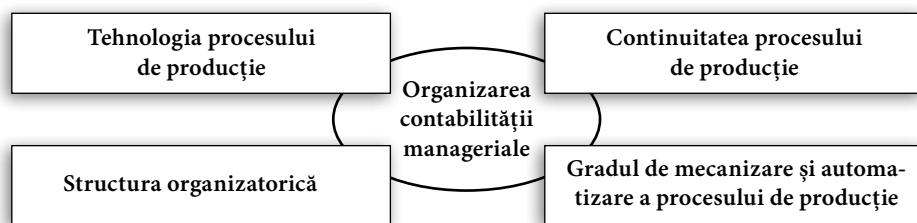


Figura 1.8. Tipologia factorilor de decizie

Mărimea entității economice constituie factorul care determină alegerea tipului de organizare a contabilității. Structura organizatorică reprezintă cadrul pe care se axează organizatoric și funcțional contabilitatea managerială. Structura de producție se referă la secțiile și atelierele de bază în funcție de care se divizează consumurile. De la această regulă se pot întâlni abateri, în special, pentru secțiile auxiliare. Astfel, dacă entitatea este de mărime mică și mijlocie, organizarea contabilității manageriale se bazează pe criteriul centralizării, potrivit căruia toate lucrările se execută în cadrul compartimentului de contabilitate generală la nivelul întreprinderii. Comparativ cu criteriul descentralizării, organizarea centralizată are avantajul că nu necesită un număr mare de personal, dar și o serie de dezavantaje legate de simplificarea circuitului documentelor și lucrări de calitate superioară etc.

1.3. Profesia contabilă și etica profesională

Concepția modernă prezintă contabilitatea ca o activitate prestatoare de servicii sau furnizoare de informații economice. Ea face legătura dintre activitatea economică și utilizatorii informației economice sau beneficiarii serviciilor prestate de către contabilitate. Cu alte cuvinte, informația furnizată de contabilitate stă la baza numeroaselor procese decizionale atât în interiorul entității, cât și în exteriorul ei. **Însă**, contabilitatea nu este știința care se ocupă numai cu studiul conturilor și a diverselor