

GHEORGHE V. LEPĂDATU
Profesor universitar doctor

C O N T A B I L I T A T E ***F I N A N C I A R Ă***

Elemente de contabilitate financiară aprofundată
a societăților comerciale
Ediția a III-a revizuită și adăugită



Copyright © 2012, **Editura Pro Universitaria**

Toate drepturile asupra prezentei ediții aparțin
Editurii Pro Universitaria

Nicio parte din acest volum nu poate fi copiată fără acordul scris al
Editurii Pro Universitaria

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
LEPĂDATU, GHEORGHE

Contabilitate financiară : elemente de
contabilitate financiară aprofundată a societăților
comerciale / Gheorghe Lepădatu. - Ed. a 3-a, rev. și
adăug.. - București : Pro Universitaria, 2012

Bibliogr.

ISBN 978-606-647-512-9

647.41/.45(075.8)

INTRODUCERE

Contabilitatea, ca instrument principal de cunoaștere, gestiune și control al operațiilor patrimoniale, trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, păstrarea, valorificarea și prezentarea informațiilor cu privire la patrimoniu și la rezultatele obținute, atât pentru necesități proprii, cât și în relațiile cu terții.

În raport cu destinația informațiilor degajate din transformările patrimoniale, contabilitatea funcționează cu două circuite informaționale majore și distincte:

Contabilitatea financiară¹ riguroasă, obligatorie și reglementată unitar de organele cu atribuții de normare, care oferă cu precădere informații externe, fidele și relevante, concretizate în „situații financiare anuale” (bilanțul, contul de profit și pierdere, alte situații). Funcțiile contabilității financiare pot fi sintetizate astfel²:

- *funcția de înregistrare exhaustivă* a tranzacțiilor întreprinderii, în scopul determinării periodice a situației patrimoniale și financiare și a rezultatului global;
- *funcția de comunicare* financiară externă (informarea terților);
- *funcția de instrument de verificare și de probă*, generată de rațiuni juridice și fiscale;
- *funcția de instrument de gestiune internă* a întreprinderii;
- *funcția de furnizare a informațiilor* necesare realizării sintezelor macroeconomice (întocmirea conturilor naționale);
- *funcția de satisfacere a cerințelor* informaționale ale analizei financiare.

Contabilitatea de gestiune³, analitică, internă sau managerială, adaptabilă specificului și necesităților unităților patrimoniale, mai puțin încorsetată de

¹ Contabilitatea financiară, denumită și generală, reprezintă ansamblul operațiunilor de înregistrare a existenței și mișcărilor patrimoniale ale unei întreprinderi, pe baza regulilor și normelor speciale.

² Feleagă, N., Ionașcu, I., *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I, Editura Economică, București, 1998, pag. 36.

³ Contabilitatea de gestiune se organizează de către fiecare unitate patrimonială în funcție de specificul activității și necesitățile proprii, (...) în scopul cunoașterii rezultatelor și furnizării datelor necesare fundamentării deciziilor privind gestiunea unității patrimoniale și altele.

norme, ale căror informații sunt valorificate cu precădere intern, de către managerii diverselor niveluri de decizie. Funcțiile îndeplinite de contabilitatea de gestiune sunt⁴:

- *funcția de determinare a costurilor pe produse, activități și pe unități organizaționale;*
- *funcția de determinare a diferitelor marje și a rezultatelor analitice pe produse sau activități;*
- *funcția de furnizare a informațiilor necesare elaborării bugetelor și conturilor provizionale;*
- *funcția de furnizare a informațiilor destinate actualizării indicatorilor de gestiune care formează structura tabloului de bord al întreprinderii;*
- *funcția de producere a informațiilor destinate măsurării performanțelor (rentabilitate, productivitate) la nivelul sectoarelor de activitate și al produselor.*

Concepția care prelucrează informația contabilă în două circuite paralele, distincte (în bilanț figurând însă conturile unui singur circuit) este denumită concepția *dualistă* (dualismul contabil), iar cea care utilizează un singur circuit informațional este numită *monoistă* (*monistă*) sau *integrată*.

Dar fluxul de informații nu se rezumă numai „spre exteriorul” sau „înspre interiorul” unității patrimoniale, existând și un important flux reciproc între cele două circuite contabile.

Astfel, informațiile privind fluxurile de produse obținute și cheltuielile de producție ocazionate de exploatare, din circuitul „financiar”, sunt preluate și prelucrate în circuitul de „gestiune” în paralel și independent, iar informațiile privind costul producției, costul producției în curs de execuție și „diferențele de preț” sunt retransmise contabilității financiare.

În principiu, într-o economie de piață, modul cum un agent economic calculează costurile, și există o multitudine de procedee cunoscute, nu mai prezintă importanță deosebită pentru legiuitor, deoarece până la urmă piața și concurența, acceptând sau nu prețul produselor, sancționează acest lucru, motiv pentru care și normele sunt mai permissive

⁴ Feleagă, N., Ionașcu, I., *op.cit.*, pag. 37.

CAPITOLUL 1

CONTABILITATEA CAPITALULUI ȘI REZERVELE

1.1. Structura și formele de manifestare a capitalului

Într-o accepțiune largă, capitalul ca factor de producție, „*reprezintă o valoare sub formă de bani și/sau bunuri destinate activității economice, din care se obțin alte bunuri și servicii*”⁵ sau „*totalitatea resurselor materiale acumulate și reproductibile, care prin asociere cu alți factori de producție participă la crearea bunurilor materiale în scopul obținerii de profit*”.⁶ Bunurile care dau expresie capitalului, prin natura lor, nu au ca scop satisfacerea directă a nevoilor personale. Ele satisfac aceste necesități în mod indirect, prin intermediul bunurilor și serviciilor la a căror producere au participat împreună cu ceilalți factori de producție.

Referindu-se tot la capital ca o categorie socială modernă, V.V. Madgearu definește capitalul ca fiind „*totalitatea mijloacelor de producție, create prin munca anterioară, a căror posesiune acordă posibilitatea de a obține produsul muncii altora în forma unui profit*”⁷.

În context, capitalul investit în afaceri poate fi definit într-o accepțiune largă ca fiind: *avuție acumulată rezultată din circuitul producției anterioare destinată unor venituri care ar putea rezulta în urma unor noi acte de producție.*

Capitalul are un caracter stabil, în sensul că asigură finanțarea activității agentului economic pe o perioadă mai mare de un an.

Din punct de vedere al modului de apropiere (dreptului de proprietate sau sursei de finanțare) capitalul îmbracă forme distincte și anume:

- *capitalul propriu;*
- *provizioane;*
- *împrumuturi și datorii asimilate.*

Capitalul propriu reprezintă sumele nedatorate în momentul închiderii exercițiului, ele aparținând proprietarilor, sau altfel spus, „*reprezintă interesul*

⁵ Fundătură, D., Pricop, M., Bășanu, G., Popescu, D., *Dicționar de management – aprovizionare, depozitare, desfacere*, Editura Diacon Coresi, București, 1992, pag. 48.

⁶ Tuțu, A., *Asigurarea necesarului de capital pentru finanțarea firmei*, Revista Finanțe – Bănci – Asigurări, nr.10, 1999.

⁷ Madgearu, V.V., *Curs de economie politică*, Institutul de Cercetări Economice, 1994.

rezidual al acționarilor în activele unei entități, după deducerea tuturor datoriilor acesteia". El este dobândit prin aportul proprietarilor, prin autofinanțare ori din alte resurse financiare. În mod concret, capitalul propriu se identifică cu: *aporturile de capital, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exercițiului financiar*.

Provizioanele sunt rezerve constituite pe seama cheltuielilor pentru acoperirea unor pierderi viitoare care la data închiderii exercițiului financiar sunt posibile. În mod indirect ele reprezintă echivalentul unor datorii probabile generatoare de pierderi sau de cheltuieli. Dacă riscul așteptat se produce ori cheltuiala are loc, precum și în cazurile în care evenimentele așteptate nu se mai produc, provizioanele constituite anterior se anulează prin includerea lor în venituri. Exemplu: constituirea de provizioane pentru litigii, garanții acordate clienților etc.

Împrumuturi și datorii asimilate reflectă rezultatul finanțării străine a bunurilor componente ale patrimoniului pentru care beneficiarul trebuie să îndeplinească o anumită prestație sau să dea un echivalent valoric. Ele cuprind toate datoriile față de terți pe termen lung cum sunt: împrumuturile din emisiunea de obligațiuni și primele de rambursare a acestora, creditele bancare pe termen lung, sumele datorate entităților afiliate și entităților de care compania este legată prin interese de participare, alte împrumuturi și datorii asimilate, precum și dobânzile aferente acestora.

1.2. Contabilitatea capitalului social

În condițiile economiei de piață, toate societățile comerciale, indiferent de forma lor de proprietate și organizare, inclusiv regiile autonome generale și locale cu capital de stat, trebuie să-și asigure, la constituirea lor ca persoană juridică independentă, o sursă proprie de finanțare a obiectului de activitate, denumită generic „capital social” (patrimoniul regiei, patrimoniul public). Deci capitalul social reprezintă sursa financiară principală și permanentă de finanțare a acțiunilor ce caracterizează obiectiv activitatea autorizată de lege prin documentele de constituire, organizare și funcționare a firmei.

Nivelul capitalului social este determinat de izvoarele de proveniență sau sursele sale de constituire:

- *aportul asociaților*, persoane fizice sau juridice; și
- *subscripția publică a acțiunilor* ce se emit de societatea nou constituită sau preexistentă, în baza unui prospect de emisiune, întocmit conform normelor legale, de către acționarii fondatori, respectiv de Consiliul de Administrație în baza hotărârii Adunării Generale a Acționarilor.

1.2.1. Reflectarea în contabilitate a capitalului social

La o societate în funcțiune, capitalul social reprezintă „totalul sumelor puse la dispoziție în mod permanent de către proprietarii sau asociații unei societăți sub formă de participație”⁸, exprimat în monedă națională. Ca mărime, acesta este egal cu valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale (cu valoarea aporturilor aduse în numerar și/sau în natură), a rezervelor încorporate și repartizările din profit pentru mărirea capitalului, precum și cu valoarea altor operații care determină modificarea într-un sens sau altul a acestuia.

Ca structură, capitalul social al unei societăți, poate cuprinde două forme:

- *capital scris*, reprezentat de angajamentele de aport pe care proprietarii și le-au luat în momentul înființării societății. El coincide cu capitalul social prevăzut în contractul de societate și statut;
- *capitalul scris vărsat*, cuprinde partea de capital scris care a fost pus la dispoziția entității.

Observație: Derivată din aceste două forme, rezultă o a treia și anume cea de *capital scris nevărsat*, determinat ca diferență între capitalul scris și cel efectiv vărsat.

Contabilitatea capitalului social scris și vărsat în natură și/sau în numerar de către acționarii sau asociații societății și a modificării acestuia, (mărire sau reducere) se realizează cu ajutorul contului 101 „Capital”, cu funcție contabilă de *pasiv*.

Contul 101 „Capital” se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul II, cu rolul de a evidenția decalajul dintre mărirea capitalului social scris și cel efectiv vărsat și anume:

- 1011 *Capital scris nevărsat*
- 1011 *Capital scris vărsat*
- 1015 *Patrimoniul regiei*
- 1016 *Patrimoniul public*

Observații:

1. Contabilitatea analitică a capitalului social se ține pe fiecare acționar sau asociat în parte, precizându-se numărul și valoarea nominală a acțiunilor sau a părților sociale subscribe și a celor vărsate.

⁸ Costin C. Kirițescu, *Moneda-mică enciclopedie*, Editura Științifică și Enciclopedică, București, 1982, pag. 80.

2. La constituirea capitalului social se creează relații specifice între societatea care se înființează, pe de o parte și acționari sau asociați (după caz), pe de altă parte, prima având un drept de creanță asupra celor din urmă, din momentul subscrierii până la vărsarea efectivă a aporturilor promise. De aceea, considerăm utilă prezentarea, în acest context, a contului ce evidențiază aceste relații, 456 „Decontări cu asociații/asociații privind capitalul”.

3. Similar capitalului social, contabilitatea analitică a decontărilor cu asociații se ține pe fiecare acționar sau asociat în parte.

4. Bunurile de natura patrimoniului public, primite în administrare, nu se evidențiază în conturi bilanțiere. La cedarea bunurilor respective, entitățile care au evidențiate aceste bunuri în conturi de imobilizări, în corespondență cu contul 1016 „Patrimoniul public”, scot din evidență imobilizările prin diminuarea patrimoniului public, cu aprobarea organelor competente.

Exemple:

Exemplul 1: Se constituie o societate comercială pe acțiuni cu un capital subscris de 5.500 lei, divizat în 1.000 acțiuni cu valoarea nominală unitară de 5,50 lei. Aporturile subscrise au următoarea structură:

– terenuri	3.500 lei
– obiecte de inventar	1.500 lei
– numerar în monedă națională, depus în contul de la bancă	500 lei

a) Subscrierea capitalului social conform actului de constituire a societății comerciale:

456	„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	=	1011	„Capital subscris nevărsat”	5.500
------------	---	---	-------------	-----------------------------	-------

b) Înregistrarea aporturilor efective:

	%	=	456	„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	5.500
2111	„Terenuri”				3.500
303	„Materiale de natura obiectelor de inventar”				1.500
5121	„Conturi la bănci în lei”				500

c) Evidențierea capitalul subscris ca efectiv vărsat pentru valoarea aporturilor vărsate:

1011	„Capital subscris nevărsat”	=	1012	„Capital subscris vărsat”	5.500
-------------	--------------------------------	---	-------------	------------------------------	-------

Exemplul 2: Se înființează o societate cu răspundere limitată cu un capital social de 20.000 lei, divizat în 200 de părți sociale cu o valoare nominală unitară de 100 lei. Se subscriu de către asociați aporturi în numerar și în natură, astfel:

– construcții	5.000 lei
– utilaj	3.000 lei
– materii prime	2.000 lei
– numerar, în monedă națională depus la casierie	10.000 lei

Aporturile urmează a fi depuse în termen de 45 de zile de la data subscrierii, potrivit contractului de societate și statutului.

La scadența prevăzută în documentele societății nu s-au depus încă aporturile reprezentând materiile prime (2.000 lei) și suma de 1.500 lei. Acestea se depun după 15 zile de la termenul prevăzut, iar societatea percepe o despăgubire de 500 lei pentru acoperirea daunelor produse de asociații în întârziere cu depunerea materiilor prime și o dobândă de 100 lei pentru nedepunerea la termen a aportului în numerar de 1.500 lei.

a) Subscrierea capitalului social conform actului de constituire a societății comerciale:

456	„Decontări cu acționarilor/asociații privind capitalul”	=	1011	„Capital subscris nevărsat”	20.000
------------	---	---	-------------	--------------------------------	--------

b) Înregistrarea aporturilor efective:

	%	=	456	„Decontări cu acționarilor/asociații privind capitalul”	16.500
212	„Construcții”				5.000
2131	„Echipamente tehnologice”				3.000
5311	„Casa în lei”				8.500

c) Evidențierea capitalul subscris ca efectiv vărsat pentru valoarea aporturilor vărsate:

1011	<i>„Capital subscris nevărsat”</i>	=	1012	<i>„Capital subscris vărsat”</i>	16.500
-------------	------------------------------------	---	-------------	----------------------------------	--------

d) Evidențierea creanțele față de asociații aflați în întârziere cu depunerea aporturilor:

456	<i>„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul” An. „Debitori din aporturi nedepuse”</i>	=	456	<i>„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”</i>	3.500
------------	---	---	------------	--	-------

e) Înregistrarea despăgubirii de 500 lei pentru acoperirea daunelor produse de asociații în întârziere cu depunerea materiilor prime:

456	<i>„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul” An. „Debitori din aporturi nedepuse”</i>	=	758	<i>„Alte venituri din exploatare”</i>	500
------------	---	---	------------	---------------------------------------	-----

f) Înregistrarea dobânzii de 100 lei pentru nedepunerea la termen a aportului în numerar în sumă de 1.500 lei:

456	<i>„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul” An. „Debitori din aporturi nedepuse”</i>	=	768	<i>„Alte venituri financiare”</i>	100
------------	---	---	------------	-----------------------------------	-----

g) Înregistrarea depunerii aporturilor, inclusiv a dobânzii și a pagubelor datorate (la casierie), de către asociații în întârziere:

	%	=	456	<i>„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul” An. „Debitori din aporturi nedepuse”</i>	4.100
301	<i>„Materii prime”</i>				2.000
5121	<i>„Conturi la bănci în lei”</i>				1.500
5311	<i>„Casa în lei”</i>				600