

Bilantul întreprinderii

SCURT ISTORIC AL EVOLUȚIEI CONTABILITĂȚII

Evoluția contabilității a fost impulsionată în principal de limitarea treptată a resurselor disponibile, dar și de nevoia de creștere a societății omenești, în ansamblul său. În perioada antică, tehnicile, pe care contabilitatea se va baza mai târziu, capătă un avânt deosebit, servind în principal intereselor conducătorilor cetăților sau statelor antice sau, astfel spus, servind pentru controlul și menținerea puterii, prin controlul și evidențierea resurselor disponibile.

Primul instrument al contabilității a fost dezvoltarea capacității de a socoti. Contabilitatea, în forma sa primară, a apărut în momentul când primul om a numărat câte animale sunt în turma sa, acesta putând fi considerat primul inventar parțial al averii sale. Instrumentele contabilității s-au dezvoltat în decursul timpului, pe măsură ce resursele au devenit tot mai limitate în raport cu nevoile omenești. În momentul în care oamenii nu și-au mai putut permite să irosească, s-a impus utilizarea unui instrument care să-i ajute în evidențierea averii lor. „În mileniul al IV-lea î.H., în Mesopotamia de Jos, o civilizație strălucită, aceea a sumerienilor, utiliza tăblițe dreptunghiulare de argilă umedă, pentru a trasa pe ele, cu un obiect ascuțit, desene reprezentând oameni și obiecte. Aceste semne permiteau efectuarea inventarelor depozitelor și, o dată argila uscată, păstrarea lor ca documente.”¹ Tot din mileniul al IV-lea î.H. datează documente scrise, care atestă existența unor elemente contabile în India: “[...] în Cartea Legilor lui Manu, scrisă în India, [...] anul 3200 î.e.n., sunt prezentate legile care reglementau activitatea comercială ...”². Una dintre primele scrieri care s-a păstrat este din timpul regelui Hammurabi al Babilonului (cca 2002-1960 î.H.). Tăblițele din vremea lui conțin texte prețioase privind ținerea legală a conturilor. Se pare totuși că tehnica contabilă fusese dezvoltată de mai înainte, deoarece în timpul regelui babilonian operațiunile efectuate erau destul de complexe pentru a putea crede că atunci au fost „inventate”: „Detalii referitoare la depozite, împrumuturi, dobânda percepută și rambursarea creditelor se găsesc deja în Codul lui Hammurabi, descoperit la Susa.”³

Aceste tehnici au luat o tot mai mare amploare în momentul în care s-au creat primele state sau orașe stat. Resursele de care aveau nevoie erau tot mai mari, chiar și cele pentru scopuri militare. Din aceste motive, conducătorii statelor respective au pus la punct sisteme de evidență a populației, producției, impozitelor, etc.: „Sumerienii dispuneau de feluri de fișe contabile în care cifrele și textul erau amestecate. Verificarea, din punct de vedere material, era reprezentată de puncte sau liniițe de unire.”⁴ Acest fapt ne indică existența, încă de timpuriu, a inventarierii în scopul controlului.

Pe măsura dezvoltării statelor, pătura conducătoare a început să acumuleze avere, de aici și dorința de a păstra și spori această avere, de multe ori înseamnă o putere mai mare, inclusiv militară, ceea ce conferea și o anumită siguranță. Chiar și în capodoperele literaturii antice (Iliada și Odiseea), reies clar elementele de evidență și calcul al averii conducătorilor cetăților antice.

Un alt pas în ceea ce privește dezvoltarea tehnicilor și instrumentelor de care se va folosi ulterior și contabilitatea îl constituie dezvoltarea comerțului.

În dezvoltarea științelor în general, și deci și a evidenței contabile, în particular, trebuie menționat rolul decisiv pe care templele l-au jucat în epoca timpurie a societății omenești. Învățații acelor timpuri erau în special preoți, care aveau cunoștințe științifice complexe, inclusiv în domeniul financiar – „aristocrația templelor deținea firele circulației bănești”⁵ și care, în general, aveau de ținut o evidență destul de complexă a veniturilor și cheltuielilor așezămintelor religioase respective: „Toată viața publică și privată se desfășura sub ocrotirea templelor, ce constituiau ele însele centre de contabilitate.”

Templele au constituit și primele instituții care au efectuat operațiuni de tip bancar: „Primele dovezi ale unei activități bancare se regăsesc în Orientul Apropiat (Babilon) și Egiptul Antic. În aceea perioadă,

¹ Capron M. – “Contabilitatea în perspectivă”, Ed. Humanitas, 1994

² Bojian O. – „Principiile contabilității”, Ed. Victor, 1999, pag. 21

³ Coordonatori: prof.dr. Ionescu L.C., Negruș M. - „Băncile și operațiunile bancare”, Ed. Economică, 1996

⁴ Feleagă N. – „Controverse contabile”, Ed. Economică, 1996

⁵ Sarambei N., Sarambei I. – „99 personalități ale lumii antice”, Ed. Semne, București, 1977, pag. 307

templele erau loc de rugăciune și loc de păstrare a banilor și tezaurilor. Au fost descoperite mărturii scrise privind activitatea de depuneri și împrumuturi efectuată de temple.”⁶

Totodată, se pare că egiptenii dețineau o tehnică contabilă superioară altor popoare antice, deoarece știau „să folosească jocuri de înregistrări contabile fictive, care nu corespundeau fluxurilor, pentru a corecta anumite situații.”⁷

Pe măsura apropierii în timp, averea, și deci și evidențierea, contabilizarea ei, capătă o importanță din ce în ce mai mare. Din acest punct de vedere, cea mai interesantă de urmărit este evoluția Imperiului lui Alexandru Macedon. Bazele extinderii cuceririlor au fost puse de către Filip al II-lea. În teritoriile cucerite, Alexandru Macedon a dus o adevărată politică fiscală. Cetăților care i s-au predat fără luptă li s-au acordat adevărate înlesniri fiscale, cum ar fi scutirea de la plata impozitelor către visteria sa.

Pentru Grecia antică, iar apoi pentru Imperiul Roman, tezaurele cetății, averea publică capătă un rol din ce în ce mai important. Sistemul de colectare a taxelor, dar și evidența acestora, atât ca venituri, cât și ca mod de cheltuire a lor, capătă o rigoare din ce în ce mai mare. Romanii au dus rigoarea la limita sa „extremă”: nu numai contractele comerciale, dar și registrele contabile capătă în vremea Imperiului Roman forța de probă în justiție, trebuind să fie ținute în funcție de un anumit tipic.

În antichitate, asistăm și la apariția altui fenomen destul de interesant legat de contabilitate: cei care se ocupau cu administrația, cu contabilitatea, capătă o poziție din ce în ce mai importantă în administrația statului, ceea ce indică rolul tot mai important pe care contabilitatea începe să-l capete: „Egiptologul Champollion arăta că <toți funcționarii statului făceau parte din corporația contabililor. Contabilii regali aveau în seama lor întreaga administrație>, iar după greci, conform oratorului atenian Eschine, <un om poate primi coroana numai după ce a dat socoteală de administrația încredințată>”.

Este adevărat că în toată perioada antică nu se poate vorbi de o tehnică contabilă în sensul modern al cuvântului, dar cu siguranță că deja exista o tehnică bine pusă la punct în ceea ce privea ținerea registrelor, pornind de la modul lor de întocmire, până la prezentarea și controlul acestora.

DEFINIREA BILANȚULUI

Bilanțul reprezintă un instrument contabil de mare importanță în procesul conducerii, fiind necesar atât pentru fundamentarea deciziilor privind alocarea, finanțarea, utilizarea și recuperarea fondurilor, organizarea controlului asupra realizării deciziilor luate, precum și pentru stabilirea unor drepturi și obligații, a unor răspunderi și cointeresări provenite din activitatea de gospodărie și dezvoltare a patrimoniului.

Bilanțul a început să fie întocmit odată cu apariția contabilității. Denumirea de “bilanț”, provine, conform unor anumite păreri, din latinescul “bilanx”, care înseamnă “cu două talgere”. Conform altor opinii, denumirea provine de la “bilancium”, care înseamnă “cântar”, cuvânt format mai târziu tot din “bilanx”. Indiferent de explicația dată etimologiei cuvântului, noțiunea de bilanț are același sens, simbolizând o balanță cu două talgere, aflată permanent în echilibru.

Dacă bilanțul apare ca un instrument contabil, reflectând patrimoniul unității și rezultatele activității desfășurate în cursul unui exercițiu financiar (an), cu timpul, noțiunea se extinde, utilizându-se în limbaj curent într-un sens larg, fiind definit ca “rezultatul activității pe o anumită perioadă”.

Conform „Ghidului alfabetic de teorie și practică financiară”, bilanțul este definit ca documentul contabil care oglindește sub formă de cont mijloacele de lucru ale întreprinderii existente la un moment dat, precum și proveniența acestora. Reprezintă un instrument de bază în orientarea asupra situației economico-financiare a firmei. În perioada anilor '80, bilanțul se încheia trimestrial și anual.

În “Lexiconul de finanțe-credit, contabilitate și informatică financiar-contabilă”, bilanțul este definit ca reprezentând o situație întocmită sub formă contabilă, după un anumit plan cuprinzând elemente de activ și de pasiv patrimonial, precum și rezultatul destinat să sporească sau să micșoreze patrimoniul întreprinderii sau ca un cont final care să servească la închiderea conturilor de activ și de pasiv, precum și a conturilor de rezultate.

⁶ Coordonatori: prof.dr. Ionescu L.C., Negruș M. - idem

⁷ Felega N. – idem

Prin conținutul său, bilanțul contabil oferă informațiile necesare pentru aprecierea gestiunii financiare a întreprinderii, precum și pentru stabilirea valorii acesteia, caracterizând mărimea resurselor și a utilizărilor la care a recurs un agent economic în cursul unei perioade de gestiune.

Bilanțul contabil are rolul de a generaliza periodic datele contabilității curente și de a stabili pe această cale o serie de indicatori economico-financiari sintetici, ceea ce îi conferă caracterul de model de model contabil și informațional, dar și de model de gestiune a valorilor materiale și bănești delimitate patrimonial.

Conceperea bilanțului ca model de calcul și de descriere a situației patrimoniului reprezintă accepția cea mai des întâlnită în literatura de specialitate.

Ca instrument de lucru, bilanțul contabil este un document de sinteză cu ajutorul căruia pot fi prezentate într-o structură dorită sau impusă de reglementările contabile, activele și pasivele patrimoniale.

Practica contabilă a impus ca formă de bază a bilanțului contabil, balanța în care activul este egal cu pasivul.

În conformitate cu Standardele Internaționale de Contabilitate, Legea Contabilității din țara noastră stabilește că bilanțul contabil este documentul oficial de sinteză al tuturor unităților patrimoniale.

	Patrimoniul economic	
Active imobilizate Imobilizări Stocuri Lichidități financiare Drepturi de creanță		Pasive patrimoniale Capital social Rezultate financiare Obligații și datorii
	BILANȚ	
ACTIV	=	PASIV

Figura nr. 1.1 – Egalitatea și structura bilanțieră

În acest context, bilanțul contabil se definește ca documentul de sinteză cel mai important, care asigură centralizarea și generalizarea datelor agenților economici și instituțiilor publice, într-o formă sistematică și

unitară, care permite o prezentare de ansamblu, o analiză detaliată și un control al activității derulate și rezultatelor obținute la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune.

Din punctul de vedere al analizei financiare, bilanțul contabil constituie documentul de sinteză cu ajutorul căruia se prezintă situația patrimonială a întreprinderii la un moment dat, adică bunurile economice, drepturile și obligațiile reflectate în activul, respectiv pasivul bilanțului.

FUNCTIILE BILANȚULUI CONTABIL

Ideea centrală de logică internă a bilanțului și rolul sociologic al contabilității se manifestă prin influența spiritului contabilității asupra gândirii exacte a omului (*homo oeconomicus*), care are nevoie de certitudini.

Bilanțul îndeplinește, în primul rând, o funcție tehnico-contabilă, manifestată prin închiderea și deschiderea conturilor și, respectiv, prin controlul înregistrărilor în partidă dublă.

Funcția de reflectare constituie în aceea că bilanțul constituie un sistem de indicatori economico-financiari cu caracter rezultativ prin care se consolidează și se reprezintă informațiile referitoare la alocarea și finanțarea, producția și reproducția capitalurilor distincte din punct de vedere patrimonial. Prin generalizare se înțelege faptul că indicatorii dau expresie trăsăturilor comune ale elementelor de patrimoniu avansate și consumate în circuitul economico-financiar.

Funcția de control și analiză se manifestă în procesul de urmărire și interpretare a modului de realizare a obiectivelor programate privind angajarea și utilizarea capitalurilor delimitate patrimonial, determinarea abaterilor de la indicatorii economico-financiari prevăzuți, stabilirea măsurilor necesare, precum și a deciziilor corespunzătoare pentru îmbunătățirea activității de gospodărire. Realizarea deplină a acestei funcții are loc cu prilejul analizei pe bază de bilanț a activității economico-financiare a agenților economici.

Funcția de echilibru economico-financiar se manifestă în cunoașterea, dirijarea și stăpânirea relațiilor bilanțiere dintre activ și pasiv, cheltuieli și venituri. Acest echilibru este reflectat, controlat și reglat atât din punct de vedere dimensional (la nivelul patrimoniului), cât și structural (pe părți componente ale patrimoniului).

Funcția de decontare a patrimoniului se realizează la sfârșitul perioadei de gestiune, de regulă, la închiderea anului financiar. În acest scop, bilanțul este folosit ca instrument de justificare a recuperării cheltuielilor din venituri sau finanțărilor destinate în acest sens, precum și de stabilire a răspunderilor și cointeresărilor materiale privind asigurarea relației de conservare și creștere a patrimoniului.

Abordarea bilanțului contabil poate fi făcută în mai multe moduri, în funcție de cele două concepții, procedând de o manieră similară celor mai sus prezentate referitor la conceptul de patrimoniu.

ABORDĂRI PRIVIND BILANȚUL CONTABIL

a) **Abordarea patrimonială** – face posibilă existența unui echilibru valoric între utilizări sau active patrimoniale și resurse sau pasive patrimoniale. Astfel, ecuația economică a bilanțului îmbracă următoarele forme:

Utilizări = Resurse

Activ = Pasiv

Din punct de vedere juridic, bilanțul sintetizează starea patrimonială privită ca ansamblul drepturilor și angajamentelor pe care le are un titular de patrimoniu la un moment dat. Activul bilanțier reflectă elementele patrimoniale ce aparțin proprietarului sau drepturi patrimoniale, iar pasivul bilanțier, ceea ce datorează terților sau angajamente patrimoniale.

1) Drepturile patrimoniale dau posibilitatea titularului de patrimoniu de a dispune liber de bunurile sale (drept de proprietate), precum și de a beneficia de anumite drepturi asupra terților (drepturi de creanță).

Drepturile patrimoniale conferă titularilor posibilitatea de a utiliza un anumit bun, în scopul consumului, producției sau fructificării acestuia pentru obținerea unui venit. O întreprindere poate deține drepturi de proprietate asupra unei varietăți de bunuri: unele sunt bunuri materiale (imobilizări corporale, active circulante), dar pot îmbrăca și o formă nematerială (imobilizări necorporale).

Drepturile de creanță sau drepturi asupra terților reprezintă forma de manifestare a angajamentelor convenite cu partenerii de afaceri (clienții), ale căror termene de plată, funcție de natura prestațiilor, sunt ulterioare efectuării acestora, precum și debitorii întreprinderii în calitatea lor de beneficiari ai unor

împrumuturi, a căror rambursare este ulterioară și care antrenează inevitabil un cost suplimentar ce îmbracă forma dobânzii aferentă creditului contractat.

2) Angajamentele patrimoniale sunt reflectate în pasivul bilanțului și îmbracă forma obligațiilor sau datoriilor (financiare, comerciale, fiscale, sociale) pe care întreprinderea trebuie să le ordoneze la o anumită dată. Datoriile exprimă valoarea resurselor străine folosite de întreprindere pe o perioadă mai mare sau mai mică de timp rezultate din relațiile acesteia cu furnizorii, băncile, statul, asociații, propriul personal.

b) **Abordarea funcțională** – această modalitate de abordare are în vedere finalitatea bilanțului de a răspunde exigențelor unei analize dinamice, deoarece se bazează pe ipoteza continuității activității. Aceasta permite investigarea activității pe cicluri de operațiuni, luând în considerare rolul fiecăruia în funcționarea întreprinderii. Modelul de bilanț promovat de sistemul contabil românesc, după 1 ianuarie 1994, prevede structurarea elementelor de activ după destinația lor, iar a celor de pasiv după originea lor. Abordarea de tip funcțional presupune tratarea bilanțului contabil prezentat de întreprindere, prin regruparea funcțiilor acesteia. Elementele de activ și de pasiv ale bilanțului funcțional trebuie reclasificate după criteriul duratei (cu durata peste un an și, respectiv, cu durata sub un an), fapt ce permite trecerea de la bilanțul funcțional la cel financiar. Sub aspect financiar, orice bilanț se descompune în trei mari mase: fondul de rulment (FR), necesarul de fond de rulment (NFR) și trezoreria netă (TN). Relația care degajă informația privind echilibrul financiar al întreprinderii este următoarea:

$$TN = FR - NFR$$

Echilibrul financiar al întreprinderii este consecința deciziilor pe termen scurt privind gestionarea stocurilor, relațiile de decontare cu clienții, furnizorii etc., cât și pe termen mediu și lung privind finanțarea investițiilor din capitaluri permanente.

c) **Abordarea bilanțului potrivit concepției anglo – saxone și nord – americane** consideră bilanțul ca documentul de sinteză care prezintă situația financiară a firmei. Complementar rolului său de a completa informațiile privind “compoziția beneficiului”, bilanțul contribuie la furnizarea bazei informaționale privind evaluarea structurii capitalului, calculul ratei de randament și determinarea lichidității și flexibilității financiare a întreprinderii.

Metodele de prezentare și întocmire a bilanțului variază de la o țară la alta. Principalele elemente care diferențiază prezentarea bilanțului în diferite țări sunt: ordonarea activelor și pasivelor, și modul de înscriere a rezultatului în bilanț.

O primă modalitate de prezentare constă în clasarea elementelor de activ în ordinea lichidității crescătoare și a elementelor de pasiv în ordinea exigibilității crescătoare. Cea de-a doua modalitate de prezentare, utilizată predilect de țările anglo-saxone, clasează elementele de activ după lichiditatea descrescătoare, iar pe cele de pasiv după exigibilitatea descrescătoare, ceea ce evidențiază faptul că accentul este pus pe lichiditățile și exigibilitățile imediate. Caracteristic întreprinderilor nord-americane, bilanțul poate fi prezentat fie în format orizontal (în cont), fie în format vertical (în listă).

BILANȚUL ȘI SITUAȚIA FINANCIARĂ A ÎNȚREPRINDERII

A) DIRECTIVELE UNIUNII (COMUNITĂȚII) EUROPENE

Normalizarea și armonizarea sistemelor contabile sunt procese care se întrepătrund și se completează reciproc. Pe plan internațional, normalizarea vizează conceperea normelor, aceasta realizându-se prin Comitetul de Standarde Internaționale de Contabilitate (International Accounting Standards Committee). Concentrarea eforturilor Uniunii Europene s-a concretizat prin elaborarea de directive, fiecărui stat revenindu-i obligația încorporării acestora în legislația proprie.

Directiva a IV-a, elaborată la 25 iulie 1978 și revizuită la 8 noiembrie 1990, a vizat cu predilecție coordonarea dispozițiilor naționale referitoare la structura și conținutul conturilor anuale, și ale raporturilor de gestiune, normele de evaluare a elementelor patrimoniale, cât și publicarea acestor documente pentru societăți de capitaluri (societăți anonime și societăți cu răspundere limitată). Statele membre au fost obligate să înscrie în legislația națională prevederi cu privire la aplicabilitatea acestei directive.

Directiva a VII-a are ca obiect conturile consolidate și a fost adoptată la 13 iunie 1983 de către Uniunea Europeană, fiind rezultatul studiilor pe plan internațional, a eforturilor de normalizare și de uniformizare în elaborarea și prezentarea conturilor consolidate.

B) BILANȚUL, POTRIVIT NORMELOR CONTABILE INTERNAȚIONALE

Comitetul Internațional pentru Standarde de Contabilitate a luat ființă în 1973, având ca obiectiv principal dezvoltarea standardelor de contabilitate printr-un proces rațional care vizează evaluarea, prezentarea și comunicarea informațiilor privind situațiile financiare ale întreprinderii. Obiectivul documentelor de sinteză este să furnizeze o informare privind situația financiară, performanța și evoluția situației financiare.

Fac obiectul definirii cadrului I.A.S.C. elementele care compun situațiile financiare legate direct de bilanț astfel:

- activele sunt resurse asupra cărora întreprinderea exercită un control. Ele provin din elementele trecute și sunt menite de a genera “avantaje economice” viitoare.
- pasivele sunt obligații actuale ale întreprinderii generate de evenimente trecute și care antrenează cu ocazia plății o ieșire de resurse ce comportă un avantaj economic.

C) BILANȚUL CONTABIL, POTRIVIT CONCEPȚIEI AMERICANE

Caracteristic întreprinderilor americane este faptul că nu au obligația întocmirii unui bilanț (balance sheet) conform unui cadru sau unei scheme standardizate. Bilanțul contabil poate fi prezentat fie în format vertical, în listă simplă (tabelul 1.1), fie în format orizontal (tabelul 1.2).

Bilanț

Active
Active circulante
Imobilizări corporale
Imobilizări necorporale
Total active
Datorii
Datorii pe termen scurt
Datorii pe termen lung
Capitaluri proprii
Capital
Rezerve
Total datorii și Capitaluri proprii

Tabel nr. 1.1 – Structura bilanțului contabil, modelul american, format vertical

Bilanț contabil

Active	Datorii
Active pe termen scurt	Datorii pe termen scurt
Disponibilități	Furnizori
Creanțe	Datorii salariale și taxe
Stocuri	Impozitul asupra beneficiilor: de plătit
Cheltuieli în avans	Total datorii pe termen scurt
Total active pe termen scurt	Datorii pe termen mediu și lung
Imobilizări corporale	Obligațiuni
Terenuri	Total datorii
Construcții și echipamente, mașini	Situația netă
Minus amortizări cumulate	Capital
Valoarea netă a construcțiilor,	Rezerve
echipamentelor, mașinilor	Total situație netă
Total imobilizări corporale	Total datorii și situație netă
Imobilizări necorporale	
Fond comercial și brevete	
Total active	

Tabel nr. 1.2 - Structura bilanțului contabil, modelul american, format orizontal

D) BILANȚUL CONTABIL, POTRIVIT CONCEPȚIEI ANGLO-SAXONE

Reglementarea contabilă britanică nu conține un plan de conturi normalizat, scheme de înregistrări și de ținere a jurnalelor și registrelor contabile obligatorii. Dispozițiile “Legii societăților comerciale” se aplică numai societăților pe acțiuni (PLC) și celor cu răspundere limitată (Ltd), cărora li se impune să prezinte acționarilor și să publice bilanțul, contul de profit și pierdere și anexa. În vederea unei corecte informări a publicului, Bursa a emis o serie de reguli specifice pentru societățile ale căror titluri sunt înscrise. Se utilizează cu precădere modelul de bilanț vertical.

E) BILANȚUL CONTABIL, POTRIVIT CONCEPȚIEI FRANCEZE

În Franța, primii pași spre o normalizare contabilă riguroasă apar începând cu anul 1939. Adoptarea la 27.04.1982 a Planului Contabil General a condus la elaborarea planurilor contabile particulare (care vizează organisme specifice) și a planurilor contabile profesionale (care vizează sectoarele profesionale). În conformitate cu prevederile P.C.G. 1982, întreprinderile au posibilitatea să prezinte unul dintre următoarele trei sisteme:

- sistemul de bază (B): comportă dispoziții contabile minimale de care trebuie să țină cont întreprinderile mari și mijlocii
- sistemul abreviat sau simplificat (A): vizează întreprinderile de dimensiune modestă, care nu justifică recursul la sistemul de bază
- sistemul dezvoltat (C): propune documente mai complete care scot în evidență analiza datelor necesare studiului gestiunii întreprinderii.

RAPORTAREA FINANCIARĂ ÎN UNIUNEA EUROPEANĂ. SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE.

Întreprinderilor cu sediul juridic în statele membre ale Uniunii Europene li se impune să-și prezinte situațiile financiare în conformitate cu cerințele Comisiei Europene, în special cu cele ale Directivelor a IV-a și a VII-a privind Dreptul Societăților Comerciale.

Norma IAS 1 vizează prezentarea conturilor individuale și a conturilor consolidate. Ea se aplică întreprinderilor sectoarelor concurențiale, al căror scop este obținerea de beneficii, inclusiv întreprinderilor sectorului public. Pentru organismele cu scop nelucrative sau pentru unele entități ale sectorului public, norma sugerează modificarea denumirilor anumitor componente ale situațiilor financiare sau ale anumitor rubrici.

Denumirea de “**situații financiare anuale**” este preluată din Standardele Internaționale de Contabilitate. În Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene, prin conturile anuale se înțelege bilanțul, contul de profit și pierdere și notele explicative.

Fiind un complex de documente de sinteză, situațiile financiare anuale trebuie să dea o imagine fidelă, clară și completă a patrimoniului, a situației financiare și asupra rezultatelor obținute de unitatea patrimonială.

Situațiile financiare anuale sunt obligatorii, inclusiv în situația fuziunii, divizării sau încetării activității, în condițiile legii. Pentru regiile autonome, societățile comerciale și companiile naționale în care statul deține cel puțin 20% din capitalul social, precum și pentru celelalte persoane juridice, Ministerul Finanțelor Publice poate stabili întocmirea și depunerea situațiilor financiare și la alte perioade decât cele menționate, în cadrul exercițiului financiar.

Conform Reglementărilor contabile armonizate cu Directivele Comunității Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, aprobate prin ordin al Ministrului Finanțelor Publice, situațiile financiare anuale se compun din:

- bilanț
- cont de profit și pierdere
- situația modificărilor capitalului propriu
- situația fluxurilor de trezorerie

- politici contabile
- note explicative.

Persoanele juridice care nu îndeplinesc criteriile stabilite pentru aplicarea reglementărilor armonizate întocmesc situații financiare anuale simplificate, armonizate cu Directivele Europene, compuse din:

- bilanț
- cont de profit și pierdere
- politici contabile
- note explicative.

Societățile comerciale încadrate prin reglementări speciale în categoria microîntreprinderilor aplică reguli contabile specifice, aprobate prin ordin al Ministrului Finanțelor Publice, situațiile financiare fiind compuse din bilanț și cont de profit și pierdere. Situațiile financiare anuale trebuie însoțite de raportul administratorilor.

În cazul instituțiilor publice, situațiile financiare se întocmesc trimestrial și anual și sunt compuse din bilanț, cont de execuție bugetară și anexe.

Exercițiul financiar începe la 1 ianuarie și se încheie la 31 decembrie. Excepția apare în primul an de activitate, când acesta începe la data înființării, respectiv a înmatriculării persoanelor juridice la Registrul Comerțului, potrivit legii. La propunerea Ministerului Finanțelor Publice, Guvernul poate aproba ca exercițiul financiar să înceapă și să se încheie și la alte date decât cele prevăzute anterior.

Întocmirea situațiilor financiare anuale trebuie să fie precedată obligatoriu de inventarierea generală a elementelor de activ și pasiv și a celorlalte bunuri și valori aflate în gestiune și administrare, potrivit normelor emise în acest scop de către Ministerul Finanțelor Publice.

După întocmirea situațiilor financiare anuale (inclusiv cele întocmite cu ocazia fuziunii, divizării sau încetării activității), acestea sunt supuse auditului financiar, care se efectuează de către auditorii financiari, persoane fizice sau juridice autorizate, potrivit legii.

Situațiile financiare anuale se păstrează timp de 50 de ani. În cazul încetării activității, situațiile, împreună cu registrele și celelalte documente se predau la arhivele statului, în conformitate cu prevederile legale în materie.

Situațiile financiare se întocmesc în 3 exemplare. Pentru asigurarea informațiilor destinate sistemului instituțional al statului, un exemplar se depune la Direcția Generală a Finanțelor Publice județene, respectiv a municipiului București, în termenele prevăzute de lege. Instituțiile publice și celelalte persoane juridice, ai căror conducători au calitatea de ordonator de credite, depun un exemplar din situațiile financiare trimestriale și anuale la organul ierarhic superior, la termenele stabilite de acesta.

Ministerele, celelalte organe ale administrației publice centrale, autoritățile publice și unitățile administrativ-teritoriale ai căror conducători au calitatea de ordonator principal de credite, depun la Ministerul Finanțelor Publice un exemplar din situația financiară trimestrială și anuală, potrivit normelor și la termenele stabilite de acesta.

Situațiile financiare anuale trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare, performanței, modificărilor capitalului propriu și fluxurilor de trezorerie ale întreprinderii pentru respectivul exercițiu financiar.

Cadrul legislativ care reglementează situațiile financiare cuprinde:

- Legea Contabilității nr. 82/1991, republicată
- Reglementările contabile pentru agenții economici – ediția 2002
- Cadrul general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare, elaborat de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate
- Ordinul Ministerului de Finanțe nr. 94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate
- Ordinul Ministerului de Finanțe nr.306/2002
- Ghidurile profesionale

FORMA ȘI CONȚINUTUL SITUAȚIILOR FINANCIARE ALE ÎNTREPRINDERII

Aspecte generale

Formatul cerut pentru bilanț trebuie să cuprindă cel puțin următoarele posturi:

A. Active imobilizate

I. Imobilizări necorporale

1. Cheltuieli de constituire (când reglementările permit imobilizarea acestora)
2. Cheltuieli de dezvoltare (când reglementările permit imobilizarea acestora)
3. Concesiuni, brevete, licențe, mărci, drepturi și valori similare și alte imobilizări necorporale (achiziționate contra unei plăți sau create de societate)
4. Fondul comercial achiziționat
5. Avansuri și imobilizări necorporale în curs de execuție

II. Imobilizări corporale

1. Terenuri și construcții
2. Instalații tehnice și mașini
3. Alte instalații, utilaje și mobilier
4. Avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție

III. Imobilizări financiare

1. Titluri de participare deținute la societățile din cadrul grupului
2. Creanțe asupra societăților din cadrul grupului, altele decât cele comerciale
3. Titluri sub formă de interese de participare
4. Creanțe din interese de participare
5. Titluri deținute ca imobilizări
6. Alte creanțe
7. Acțiuni proprii (cu indicarea în notele explicative a valorii nominale)

B. Active circulante

I. Stocuri

1. Materii prime și materiale consumabile
2. Producția în curs de execuție
3. Produse finite și mărfuri
4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri

II. Creanțe (sumele ce trebuie să fie încasate după o perioadă mai mare de un an se prezintă separat pentru fiecare element)

1. Creanțe comerciale
2. Sume de încasat de la societățile din cadrul grupului
3. Sume de încasat de la societățile la care se dețin interese de participare
4. Alte creanțe
5. Creanțe privind capitalul subscris și nevărsat

III. Investiții financiare pe termen scurt

1. Titluri de participare deținute la societățile din cadrul grupului
2. Acțiuni proprii (cu indicarea în notele explicative a valorii nominale)
3. Alte investiții financiare pe termen scurt

IV. Casa și conturi la bănci

C. Cheltuieli în avans

D. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de un an

1. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile în monede convertibile
2. Sume datorate instituțiilor de credit
3. Avansuri încasate în contul comenzilor
4. Datorii comerciale
5. Efecte de comerț de plătit
6. Sume datorate societăților din cadrul grupului
7. Sume datorate privind interesele de participare
8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale și datorii pentru asigurările sociale

E. Active circulante nete, respectiv datorii curente nete

F. Total active minus datorii curente

G. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an

1. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile în monede convertibile

2. Sume datorate instituțiilor de credit
3. Avansuri încasate în contul comenzilor
4. Datorii comerciale
5. Efecte de comerț de plătit
6. Sume datorate societăților din cadrul grupului
7. Sume datorate privind interesele de participare
8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale și datorii pentru asigurările sociale

H. Provizioane pentru riscuri și cheltuieli

1. Provizioane pentru pensii și alte obligații similare
2. Alte provizioane

I. Venituri în avans

J. Capital și rezerve

I. Capital subscris (prezentându-se separat capitalul vărsat și cel nevărsat)

II. Prime de capital

III. Rezerve din reevaluare

IV. Rezerve

1. Rezerve legale
2. Rezerve pentru acțiuni proprii
3. Rezerve statutare sau contractuale
4. Alte rezerve

V. Rezultatul reportat

VI. Rezultatul exercițiului financiar

Bilanțul unei întreprinderi și contul de profit și pierdere al acesteia pot fi dezvoltate cu orice element de activ sau pasiv, venit sau cheltuială, care nu este prevăzut în formatul adoptat. Structura acestora însă nu poate fi modificată de la un exercițiu la altul. Derogările se admit doar în cazuri excepționale, dar orice derogare trebuie prezentată în notele explicative, împreună cu motivele care au determinat-o.

Elementele din bilanț și contul de profit și pierdere indicate cu numere arabe pot fi cumulate într-un singur element în situațiile financiare ale unei întreprinderi, dacă:

- a) valorile individuale nu sunt semnificative pentru evaluarea poziției financiare și a performanței întreprinderii pentru exercițiul financiar respectiv;
- b) cumularea îmbunătățește claritatea prezentării; valorile individuale ale oricăror elemente combinate în acest fel vor fi prezentate în notele explicative.

În situația în care valorile corespunzătoare exercițiului financiar curent și precedent, înscrise în bilanț și în contul de profit și pierdere, nu sunt comparabile, cele aferente exercițiului precedent trebuie retratate corespunzător, pentru a se asigura comparabilitatea. Rezultatele retratării, motivele pentru care a fost făcută și modalitatea de efectuare a acesteia trebuie prezentate în notele explicative.

REGLEMENTĂRI REFERITOARE LA BILANȚ

Bilanțul a pătruns în lumea teoriei și practicii economice ca un model de sintetizare la un moment dat, în expresie bănească, a relațiilor de echilibru dintre activul și pasivul patrimoniului, privit în totalitatea și structuralitatea sa, funcția sa de bază fiind aceea de stabilire a situației patrimoniului. Ulterior, funcția și conținutul au fost lărgite și cu cea de evaluare a rezultatului financiar, ca element component al situației patrimoniului.

Conceperea bilanțului ca model de calcul și descriere a situației patrimoniului reprezintă accepțiunea cea mai des întâlnită în literatura de specialitate. În prezent, bilanțul capătă noi valențe, fiind analizat și promovat ca un model de reprezentare a situației, mișcării transformării patrimoniului. Bilanțul a fost conceput și structurat ca un set de modele, fiind denumit și „contul general al patrimoniului”.

Bilanțul este documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ (grupate după natură, destinație și lichiditate) și de pasiv (grupate după natură, proveniență și exigibilitate) ale întreprinderii la încheierea exercițiului, precum și în celelalte situații prevăzute de lege. Informațiile referitoare la elementele patrimoniale reflectate în bilanț sunt aferente exercițiului precedent și celui curent, fiind prezentate sub forma soldurilor conturilor sintetice la finele exercițiului financiar.

- În cazul în care un element de activ sau o datorie este în relație cu mai mult de un alt element bilanțier, relația sa cu celelalte elemente trebuie prezentată fie sub elementul la care apare, fie în notele explicative, dacă prezentarea sa este esențială pentru înțelegerea conturilor anuale.
- Acțiunile proprii și cele deținute în filiale vor fi prezentate distinct la posturile prevăzute pentru acestea.
- Toate angajamentele sub forma garanțiilor, girurilor și ipotecilor de orice fel, în cazul în care îndeplinesc condițiile pentru a fi recunoscute în bilanț ca active sau datorii, trebuie prezentate în mod clar în notele explicative. Pentru orice garanție semnificativă care a fost constituită trebuie făcută o prezentare detaliată, făcându-se totodată distincție între diversele tipuri de garanții recunoscute de legislația română și între acestea și cele pe care legea română nu le recunoaște.
- Pentru fiecare element care se prezintă în cadrul postului „Active immobilizate” trebuie furnizate următoarele informații în notele explicative:
 - valorile corespunzătoare elementului, la deschiderea și închiderea exercițiului financiar
 - mișcările ocazionate de modificarea valorii în cursul exercițiului, intrări, ieșiri și transferuri
- Valorile corespunzătoare elementelor vor fi determinate pe baza următoarelor criterii:
 - costul de achiziție
 - costul de producție
 - oricare alt criteriu dintre următoarele: costul istoric, reevaluarea immobilizărilor corporale, conform cu reglementările legale în vigoare, evaluarea prin metode care sunt destinate să țină seama de inflație, utilitatea bunului, starea acestuia și prețul pieței, fără a se ține seama de amortizare și de provizioanele pentru depreciere
- Pentru fiecare activ immobilizat se vor prezenta următoarele:
 - valoarea amortizării cumulate și a provizioanelor pentru depreciere la începutul și sfârșitul exercițiului
 - valoarea amortizării cumulate și a provizioanelor pentru depreciere referitoare la exercițiul financiar respectiv
 - valoarea ajustărilor efectuate cu privire la amortizări și provizioane pentru depreciere în cursul exercițiului, ca urmare a ieșirii de active immobilizate din patrimoniu
 - valoarea ajustărilor efectuate asupra amortizărilor și provizioanelor pentru depreciere care privesc exercițiile anterioare
- În cazul în care în primul exercițiu financiar de aplicare a acestor reglementări costul de achiziție sau costul de producție al unui activ nu este cunoscut și nu există informații privind prețurile sau cheltuielile necesare pentru determinarea lui sau în cazul în care astfel de informații nu pot fi obținute fără cheltuieli sau întârzieri nejustificate, costul de achiziție sau costul de producție va fi reprezentat de valoarea justă atribuită activului. Această situație va fi prezentată la începutul exercițiului financiar.
- Drepturile asupra immobilizărilor și alte drepturi similare vor fi prezentate la elementele bilanțiere corespunzătoare.
- Cheltuielile efectuate în cursul exercițiului financiar, dar care se referă la un exercițiu ulterior, se vor prezenta la postul bilanțier „Cheltuieli în avans”. Veniturile angajate figurează la „Creanțe”.
- Veniturile recunoscute înainte de data închiderii exercițiului, dar care se referă la un exercițiu financiar ulterior, se vor prezenta la „Venituri în avans”. Cheltuielile angajate sunt înscrise la „Datorii”.
- Un provizion va fi recunoscut numai în momentul în care:
 - o întreprindere are o obligație curentă (legală sau implicită) generată de un eveniment anterior
 - este probabil ca o ieșire de resurse care să afecteze beneficiile economice să fie necesară pentru a onora obligația respectivă
 - poate fi realizată o bună estimare a valorii obligației. Dacă aceste condiții nu sunt îndeplinite, nu trebuie recunoscut un provizion.
- Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli nu pot avea drept scop corectarea valorilor elementelor de activ, iar suma lor trebuie corelată strict cu riscurile și cheltuielile previzibile.
- Provizioanele care figurează în bilanț la postul „Alte provizioane” trebuie prezentate în notele explicative în măsura în care acestea sunt semnificative.

Analizat prin prisma teoriei modelării, bilanțul este un model structural privind activul și pasivul ca mulțimi ale patrimoniului unei unități gestionare. În activul bilanțului, elementele sunt structurate astfel:

a) Active imobilizate sau fixe, denumite și active pe termen lung, sunt achiziționate în vederea utilizării durabile. Sunt asociate deciziei de investiție și se materializează în bunuri de orice natură, mobile sau imobile, corporale sau necorporale, achiziționate sau create de întreprindere, destinate să servească o perioadă îndelungată activitatea unității patrimoniale.

a₁) Imobilizările necorporale cuprind acele valori economice de investiție, care nu îmbracă fizic forma de bunuri materiale concrete. Cuprind:

- cheltuieli de constituire (de fondare), care reprezintă cheltuieli ocazionate de înființarea sau dezvoltarea unității, precum și cele de fuzionare. În structura lor se disting: taxe și cheltuieli de înscriere și înmatriculare; cheltuieli privind emiterea și vânzarea de acțiuni; cheltuieli de prospectare a pieței și de publicitate; cheltuieli ocazionate de efectuarea unor lucrări sau obiective de cercetare. Se amortizează în cel mult cinci ani.

- concesiuni, brevete, licențe, mărci de fabrică și alte drepturi asimilate cuprind toate cheltuielile efectuate pentru amortizarea drepturilor de exploatare a unui bun, activitate sau serviciu. Amortizarea acestor cheltuieli are loc pe toată durata cât întreprinderea a achiziționat dreptul de exploatare sau de utilizare a unor astfel de imobilizări.

- fondul comercial reprezintă acea parte din fondul de comerț care nu figurează în celelalte elemente de patrimoniu, dar concură la menținerea sau dezvoltarea potențialului activității firmei, cum sunt: clientela, vadul, debușeele, reputația

a₂) Imobilizările corporale (imobilizări materiale sau active fixe tangibile) reprezintă bunurile materiale de folosință îndelungată, utilizate în activitatea unei întreprinderi. Ele constituie substanța unei întreprinderi, instrumentul său industrial sau comercial, fiind alcătuite din terenuri și mijloace fixe (clădiri, mașini, utilaje, instalații și mijloace de transport etc.). În situația în care bunurile materiale procurate sau create nu sunt terminate, ele sunt incluse în categoria imobilizărilor în curs sau a investițiilor în curs.

a₃) Imobilizările financiare (investiții financiare sau de portofoliu) cuprind valorile financiare investite de întreprindere în patrimoniul altor societăți, sub forma: titlurilor de participare, altor titluri financiare imobilizate, creanțelor atașate participațiilor, împrumuturilor acordate și altor imobilizări financiare.

- titlurile de participare reprezintă titlurile de valoare sub formă de acțiuni sau părți sociale investite de titularul de patrimoniu în capitalul altor unități patrimoniale. Deținerea acestor titluri de valoare permite exercitarea unei anumite influențe sau a unui control în gestiunea societăților emitente ale acestor titluri.

- titlurile imobilizate ale activității de portofoliu sunt dobândite de unitatea patrimonială în vederea realizării unor venituri financiare, fără ca acestea să poată interveni în gestiunea unității patrimoniale emitente.

- creanțele imobilizate sunt formate din: creanțe legate de participații, împrumuturi acordate pe termen lung și alte creanțe imobilizate.

b) Activele circulante reprezintă ansamblul elementelor patrimoniale necesare realizării ciclului de exploatare. Ele nu au vocația de a rămâne durabil în întreprindere, cu excepția acelor elemente legate de particularitățile procesului de fabricație.

b₁) Stocurile reprezintă ansamblul bunurilor și serviciilor care intervin în cadrul ciclului de exploatare fie pentru a fi vândute în aceeași stare sau la terminarea procesului de producție, fie pentru a fi consumate cu ocazia primei utilizări.

b₂) Creanțele sunt drepturi potențiale pe termen scurt ale întreprinderii, ce decurg din relațiile cu diverse persoane fizice sau juridice realizabile la anumite termene. Aceste drepturi pot fi generate de relațiile cu clienții sau de cele necomerciale cu personalul, statul, asociații sau alți debitori.

b₃) Disponibilitățile reprezintă numerarul și valorile asimilate acestuia, iar plasamentele sunt titluri achiziționate de întreprindere în vederea realizării unui câștig de capital sau de venit într-un termen scurt.

c) Conturile de regularizare și asimilate sunt formate din: cheltuieli efectuate în avans, diferențele de conversie și primele privind rambursarea obligațiunilor.

d) Primele privind rambursarea obligațiunilor reprezintă cheltuieli financiare capitalizate.

În ceea ce privește pasivul bilanțului, acesta reflectă sursele de finanțare ale întreprinderii.

a) Capitalurile proprii (activul net) reprezintă masa patrimonială ce aparține proprietarilor de întreprinderi, sume nedatorate la data încheierii exercițiului financiar. Categoriile operaționale existente în analiza financiară:

- capitalurile proprii se determină la finele exercițiului, înainte de repartizarea profitului
- situația netă stabilită după repartizarea profitului prin însumarea posturilor: capital social, prime legate de capital, diferențe din reevaluare, rezerve și rezultatul raportat.
- activul net corectat rezultat prin corectarea activului net contabil cu plusurile sau minusurile de valori latente.

Capitalurile proprii cuprind:

a₁) capitalul social este valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale, respectiv aportul în natură sau în numerar.

a₂) primele legate de capital se referă la primele de emisiune, de aport și de fuziune, acestea fiind surse generate de operațiile privind creșterea capitalului social.

a₃) diferențele din reevaluare sunt egale cu soldul dintre valoarea actuală (mai mare) și valoarea înregistrată (mai mică) a activului reevaluat, care se transferă fie la capital social, fie la rezerve.

a₄) rezervele sunt rezultate prin capitalizarea profitului și sunt formate din: rezerve legale, rezerve statutare și alte rezerve.

b) Capitalurile străine sunt formate din datoriile persoanei juridice, indiferent că acestea sunt pe termen scurt sau lung. Se înregistrează în contabilitate la valoarea nominală.

b₁) datoriile pe termen scurt reprezintă sume ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an. Din această categorie fac parte datoriile față de furnizori, datoriile fiscale și cele sociale (fond de sănătate, șomaj, asigurări sociale), credite pe termen scurt.

b₂) datoriile pe termen lung sunt sume ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an. În această categorie se includ creditele bancare pe termen mediu și lung.

c) Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli se constituie pentru litigii, amenzi, penalități, despăgubiri, daune, alte datorii incerte, cheltuieli legate de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanțiile acordate clienților.

ÎNTOCMIREA SITUAȚIILOR FINANCIARE

Un set complet de situații financiare include bilanțul, contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de numerar și notele. Standardul IAS 1 furnizează un ghid practic în ceea ce privește principiul continuității activității, angajamentele, permanența și pragul de semnificație.

Multe jurisdicții prescriu în legislație că responsabilitatea întocmirii situațiilor financiare aparține directorilor și/sau conducerii întreprinderii. IAS 1, paragraful 6 clarifică faptul că, responsabilitatea întocmirii și prezentării situațiilor financiare în conformitate cu IAS aparține fie consiliului director sau de administrație, fie altui organism din conducerea societății. În consecință, responsabilitatea delegată presupune de asemenea asumarea responsabilității în astfel de situații, cum ar fi: adoptarea de politici contabile adecvate, decizii în privința unor evaluări bazate pe judecată profesională și asigurarea oportunității raportării financiare.

Pentru a fi credibile, situațiile financiare trebuie să îndeplinească o serie de caracteristici calitative:

- reprezentare fidelă;
- prevalența economicului asupra juridicului;
- neutralitatea;
- prudența;
- integralitatea.

Reprezentarea fidelă este realizată, în mod normal, dacă utilizatorii obțin informații care corespund cu realitatea economică pe care sunt fundamentate și dacă aceștia sunt informați cu privire la incertitudinile majore aferente recunoașterii și evaluării elementelor prezentate în situațiile financiare. Acestea trebuie prezentate în note. Contabilitatea trebuie să reflecte substanța economică a tranzacției și nu doar forma ei juridică.

Prevalența economicului asupra juridicului – pentru ca informația să prezinte în mod credibil evenimentele și tranzacțiile pe care le reprezintă este necesar ca acestea să fie contabilizate și prezentate în

concordanță cu fondul lor și cu realitatea economică, și nu doar cu forma lor juridică, fondul tranzacțiilor sau al altor evenimente nefiind întotdeauna în concordanță cu ceea ce transpare din forma lor juridică sau convențională.

Neutralitatea informației contabile se manifestă prin lipsa de influențe, pentru a fi credibilă.

Integralitatea presupune ca informația să fie completă în limitele rezonabile ale pragului de semnificație și ale costului obținerii acelei informații.

IAS 1, paragraful 38 impune prezentarea informațiilor numerice comparative cel puțin pentru perioada anterioară, în afară de cazul în care alte Standarde permit sau impun altceva.

IAS 1, paragrafele 42 până la 52, conțin anumite prevederi generale pentru situațiile financiare. Acestea includ identificarea situațiilor (bilanț, situația fluxurilor de numerar, etc.), denumirea întreprinderii raportoare, moneda de raportare, data bilanțului și perioada contabilă, precum și orice schimbări ale acestora în decursul perioadei. Aceste prevederi sunt foarte clare și nu ar trebui să se întâmpine dificultăți în interpretarea sau aplicarea lor. IAS 1, paragraful 52 încurajează întreprinderile să publice situațiile financiare anuale în șase luni de la data bilanțului. Chiar și atunci când aceasta nu reprezintă o obligație legală, este necesar ca situațiile financiare să fie publicate în decursul acestei perioade.

IAS 1 nu impune folosirea unui bilanț standardizat (împărțit pe categorii), o astfel de abordare fiind substanțial influențată de domeniul de activitate în care întreprinderea își desfășoară activitatea. În practică, majoritatea întreprinderilor comerciale sau din industrie, ale căror operațiuni implică o viteză de rotație mare a activelor și datoriilor, prezintă un bilanț împărțit pe categorii (făcând distincția între fondul de rulment și elementele pe termen lung), deoarece o parte semnificativă a activelor și datoriilor societății respective va fi realizată pe parcursul unui ciclu de exploatare bine delimitat în timp, de exemplu, de 12 luni. Alte societăți, cum ar fi cele de construcții imobiliare, au prin comparație un ciclu de exploatare mai mare, iar în acest caz nu se așteaptă realizarea sau stingerea activelor și datoriilor acestora pe parcursul unei perioade de numai 12 luni. Astfel de întreprinderi nu prezintă deseori un bilanț împărțit pe categorii.

Alte întreprinderi, cum ar fi companiile de investiții și fondurile mutuale, dispun de active și datorii ce pot fi realizate aproape imediat, respectiv stinse într-o perioadă scurtă de timp și pot fi măsurate folosind valori juste. În aceste întreprinderi, realizarea activelor și stingerea datoriilor depinde în mare măsură de fluctuațiile valorii de piață și, prin urmare, distincția dintre elementele curente și elementele pe termen lung nu este considerată semnificativă – într-adevăr, acest lucru fiind în contradicție cu modul în care este condusă afacerea.

IAS 1, paragrafele 57 până la 65 se aplică doar situațiilor financiare ale întreprinderilor care prezintă în bilanț, ca și categorii separate, activele și datoriile curente sau pe termen lung. Elementele sunt clasificate ca fiind curente dacă sunt utilizate pe parcursul unui singur ciclu de exploatare sau se așteaptă să fie realizate în timp de 12 luni de la data bilanțului. Decizia dacă un element este implicat în ciclul de exploatare poate impune un anumit grad de judecată profesională, dar nu intenționează să creeze necesitatea unei alegeri între ciclul de exploatare și perioada de 12 luni.

Privitor la prezentarea elementelor bilanțului, IAS 1 adoptă o abordare în trei etape:

- (a) Cerințe privind prezentarea minimă (obligatorie) – IAS 1 paragraful 66 prescrie structura minimă obligatorie a bilanțului;
- (b) Prezentarea detaliată (bazată pe judecată) IAS 1 paragraful 67 impune prezentarea elementelor suplimentare evidențiate separat, a titlurilor și a subtotalurilor din bilanț care, conform paragrafului 70, vor fi necesare în majoritatea cazurilor
- (c) Sub-clasificare (încadrarea într-o anumită categorie este opțională, bazându-se pe judecată)

IAS 1, paragrafele 72 și 74 impun subclasificări și prezentări suplimentare fie în bilanț, fie în note.

Standardul nu include un format standard al bilanțului. Prin urmare, conducerea poate folosi judecata profesională cu privire la prezentare în cele mai multe cazuri, cum ar fi utilizarea unui format orizontal sau vertical pentru bilanț, cât de detaliate urmează să fie sub-clasificările, precum și cu excepția unor cerințe minime impuse, ce informații vor fi prezentate în bilanț și ce informații vor fi prezentate în note. Deși nu este impusă prezentarea elementelor bilanțului într-o anumită ordine, paragraful 53 din IAS 1 prevede că elementele trebuie prezentate “în linii mari” în ordinea lichidității acestora. Astfel se creează alternativa de a ordona elementele din bilanț fie pornind de la cele curente și lichide, fie viceversa, ambele metode fiind folosite în practică și considerate adecvate.

Prezentare minimă. Cerințele obligatorii de prezentare minimă a bilanțului sunt descrise în IAS 1 paragraful 66:

Active	Capital propriu și datorii
1.Terenuri și mijloace fixe	1.Capital subscris și rezerve
2.Active necorporale	2.Interes minoritar
3.Active financiare, altele decât cele de la punctele 4, 7, 8	3.Datorii pe termen lung purtătoare de dobândă
4.Investiții financiare prin metoda punerii în echivalență	4.Datorii fiscale impuse de IAS 12
5.Active fiscale impuse de IAS 12	5.Provizioane
6.Stocuri	6.Datorii comerciale și alți creditori
7.Creanțe comerciale și alți debitori	
8.Numerar și echivalente de numerar	

Tabel nr. 1.3 – Prezentarea minimă a bilanțului conform IAS 1

Structura detaliată

Structura minimă trebuie detaliată prin prezentarea în bilanț a unor elemente, categorii sau subtotaluri suplimentare în cazul în care un alt Standard impune acest lucru sau când o astfel de prezentare este necesară, pentru prezentarea fidelă a poziției financiare a întreprinderii. De exemplu, IAS 30 “Prezentări în situațiile financiare ale băncilor și ale altor instituții financiare”, prevede cerințe specifice pentru astfel de întreprinderi. Orice informații ce necesită detalieri suplimentare celor deja efectuate pot fi raportate în note (de exemplu, evidențierea diferitelor clase de stocuri conform paragrafului 34 (b) din IAS 2).

IAS 1, paragraful 70 sugerează că apelarea la judecata profesională va putea duce la prezentări de elemente separate suplimentare. Luarea în considerare a “naturii, lichidității și a pragului de semnificație al activelor”, a “funcției” activelor și a “valorii, naturii și duratei datoriilor” va avea de multe ori ca efect prezentarea separată a activelor și a datoriilor curente și pe termen lung;

- activele și datoriile monetare și nemonetare;
- active și datorii de exploatare și financiare;
- provizioane și datorii purtătoare și nepurtătoare de dobândă.

De exemplu, datorită naturii lor diferite, fondul comercial și alte active necorporale vor fi, de regulă, prezentate separat în bilanț, deși acest lucru nu este impus de IAS 1.

IAS 1, paragraful 71 prevede că activele și datoriile care diferă din punct de vedere al naturii sau al funcției lor sunt câteodată evaluate pe baze diferite (de exemplu, clasele de terenuri și mijloace fixe evaluate la cost sau la valoarea justă în conformitate cu IAS 16). În acest paragraf se stipulează că utilizarea a diferite baze de evaluare impune prezentarea separată a acestora. Acolo unde activele au aceeași natură și funcție (de exemplu, clase de stocuri evaluate utilizând diferite formule de cost în conformitate cu IAS-1), aceste informații pot fi prezentate în notele de subsol.

Dacă bilanțul contabil exprimă starea patrimonială la care s-a ajuns în urma încheierii unui exercițiu financiar, **contul de profit și pierderi** reflectă cum s-a ajuns la respectiva stare patrimonială, care au fost fluxurile de venituri și cheltuieli care au determinat traiectoria evoluției întreprinderii.

Contul de profit și pierderi oferă informații asupra activității de producție, comercializare și financiară a firmei și cuprinde:

- cifra de afaceri;
- veniturile și cheltuielile grupate după natură și ordonate pe trei tipuri de activități: exploatare, financiară și excepțională;
- rezultatele (profit sau pierdere) degajate pe cele trei activități;
- rezultatul brut al exercițiului, impozitul pe profit și rezultatul net.

Anexa la bilanț constituie un document contabil de sinteză, care contribuie la obținerea unei imagini fidele a conturilor anuale. Se prezintă sub forma unui set de situații financiare cuprinzând informații complementare și explicative în raport cu bilanțul și contul de rezultate, precum și de prezentare sub formă de text privind regulile și metodele contabile utilizate.

Raportul de gestiune este documentul bilanțier utilizat pentru interpretarea analitică a situației patrimoniale, respectiv a evoluției situației financiare și a rezultatului. Servește la degajarea informației bilanțiere privind situația patrimonială și evoluția sa previzibilă; evenimentele deosebite intervenite în activitatea unității patrimoniale, după încheierea exercițiului; participațiile la capitalurile altor unități; activitatea și rezultatele de ansamblu ale sucursalelor și subunităților proprii; activitatea de cercetare, dezvoltare și alte referiri cu privire la activitatea desfășurată, care sunt considerate ca fiind necesare pentru a fi înscrise în raportul de gestiune.

Situația modificărilor capitalului propriu reprezintă o componentă separată a situațiilor financiare ale întreprinderii, prezentând detaliat toate variațiile pe care capitalurile proprii le-au suferit pe perioada unui exercițiu financiar. Pe baza informațiilor furnizate de acest document se poate analiza capacitatea de menținere a capitalului și profitul sau pierderea întreprinderii.

Tabloul fluxurilor de numerar este un document financiar util în explicarea variației patrimoniale întreprinderii în cursul exercițiului, oferind informații privind modul în care au fost finanțate și cum au fost utilizate resursele financiare.

Fluxurile de numerar sunt analizate în funcție de natura activității:

- de exploatare;
- de investiție;
- de finanțare.

Notele explicative conțin informații suplimentare, relevante pentru necesitățile utilizatorilor în ceea ce privește poziția financiară și rezultatele obținute. Trebuie prezentate într-o manieră sistematică, fiecare element semnificativ al bilanțului să fie însoțit de o trimitere la nota care cuprinde informații legate de acel element.

În cadrul situațiilor financiare se vor prezenta următoarele note explicative:

1. Active imobilizate
2. Provizioane pentru riscuri și cheltuieli
3. Repartizarea profitului
4. Analiza rezultatului din exploatare
5. Situația creanțelor și datoriilor
6. Principii, politici și metode contabile
7. Acțiuni și obligațiuni
8. Informații privind salariații, administratorii și directorii
9. Exemple de calcul și analiză a principalilor indicatori economico-financiar
10. Alte informații.

RAPORTUL ADMINISTRATORILOR

Consiliul de administrație elaborează pentru fiecare exercițiu financiar un **raport** care trebuie să conțină:

- a) analiza fidelă a evoluției activității întreprinderii pe durata exercițiului financiar și a situației sale la încheierea acestuia;
- b) valoarea dividendelor propuse;
- c) informații privind evenimente importante survenite care au afectat întreprinderea;
- d) informații asupra evoluției probabile a activității întreprinderii;
- e) informații asupra activităților din domeniul cercetării și dezvoltării;
- f) informații privind acțiunile;
- g) numele și pregătirea profesională a fiecărui administrator;
- h) politica privind protecția mediului.

Acest raport se aprobă de către Consiliul de Administrație și trebuie semnat de către președintele acestuia.

PREVEDERI REFERITOARE LA AUDITAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE

Situațiile financiare anuale ale întreprinderii vor fi auditate de auditori financiar, în conformitate cu reglementările naționale privind auditul financiar.

Auditorul financiar se va asigura că situațiile financiare întocmite sunt în conformitate cu prevederile Legii Contabilității nr. 82/1991, republicată. De asemenea, trebuie verificat dacă informațiile din raportul administratorilor corespund cu cele din situațiile financiare întocmite pentru același exercițiu financiar, pe baza procedurilor de audit prevăzute de Standardul Internațional de Audit nr. 720.

Societățile comerciale care nu vor opta pentru aplicarea IAS 29, a oricărui alt Standard Internațional de Contabilitate sau a Normelor privind consolidarea conturilor, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 772/2000, vor avea opinii de audit cu rezerve.

APROBAREA ȘI DEPUNEREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ȘI A RAPORTULUI ANUAL AL ÎNTRINDERII

Cu minimum 15 zile înainte Adunării Generale a Asociațiilor sau Acționarilor, la care se discută și se aprobă situațiile financiare anuale, întreprinderea are obligația:

- să trimită o copie de pe situațiile financiare anuale ale întreprinderii, aprobate de Consiliul de Administrație, împreună cu raportul administratorilor și raportul auditorilor asupra situațiilor financiare respective, denumite generic raport anual, tuturor asociațiilor sau acționarilor
- să notifice tuturor asociațiilor sau acționarilor că raportul anual este disponibil la întreprindere, gratuit, la cerere.

Situațiile financiare ale întreprinderii, aprobate de Consiliul de Administrație, însoțite de raportul administratorilor pentru exercițiul financiar respectiv, precum și raportul auditorilor vor fi supuse spre aprobare de către Adunarea Generală a Asociațiilor sau Acționarilor.

O copie de pe situațiile financiare ale întreprinderii, aprobate de Consiliul de Administrație, o copie de pe raportul administratorilor pentru exercițiul financiar respectiv și o copie de pe raportul auditorilor asupra situațiilor financiare vor fi transmise de Consiliul de Administrație în termenul prevăzut de lege Direcției Teritoriale a Ministerului Finanțelor Publice la care întreprinderea este înregistrată.

În conformitate cu prevederile legii societăților comerciale, o copie de pe situațiile financiare ale întreprinderii, aprobate de Consiliul de Administrație și de asociați sau acționari, o copie de pe raportul administratorilor pentru exercițiul financiar respectiv, precum și de pe raportul auditorilor situațiilor financiare vor fi trimise de Consiliul de Administrație în termenul prevăzut de lege la Registrul Comerțului.

Potrivit legii societăților comerciale, Consiliul de Administrație se va asigura că situațiile financiare ale întreprinderii, raportul administratorilor și raportul auditorilor sunt publicate în Monitorul Oficial al României, Partea a IV-a, în termenul prevăzut de lege.