

# STRUCTURA CONTULUI DE PROFIT ȘI PIERDERE – ÎNTRE REGULI CONTABILE ȘI STANDARDE

*Radu Florin  
Olaru Gabriela-Daniela  
Universitatea „George Bacovia” Bacău*

## Abstract

*The profit and loss account is the synthesis document that offers the information concerning the enterprise performances, through the flows that determine the result seen as variation of equity capitals during a financial year, that is, it indicates the degree in which the enterprise achieved the objective in obtaining the profit.*

*Taking into account the different meanings of the term “performance”, it can be defined by the accounting information users in accordance with their own interests.*

Practica contabilă contemporană permite conturarea unei tipologii de prezentare a contului de profit și pierdere, care are la bază două criterii :

1) Clasificarea conturilor de rezultate după forma de prezentare:

- sub forma de tablou bilateral (în cont), în care cheltuielile și pierderile sunt prezentate în partea stângă, iar veniturile și profitul în partea dreaptă;
- sub formă verticală (în listă) care explică formarea din treaptă în treaptă a rezultatului exercițiului.

2) Clasificarea conturilor de rezultate după conținutul informațional:

- cont de rezultate cu prezentarea destinației cheltuielilor și veniturilor;
- cont de rezultate cu prezentarea veniturilor și cheltuielilor după natura sau originea acestora.

Aceste modele sunt recomandate de Directiva a IV-a a Uniunii Europene.

Schema listă a contului de profit și pierdere, cu prezentarea veniturilor și cheltuielilor după natura lor, conformă cu Directiva a IV-a a CEE are conținutul:

1. Mărimea netă a cifrei de afaceri
2. Variația stocurilor de produse finite și lucrări în curs de execuție
3. Lucrări efectuate de întreprindere, pentru sine, înregistrate în activ
4. Alte venituri din exploatare
5. a) Cheltuieli cu materiile prime și materiale consumabile  
b) Alte cheltuieli externe

6. Cheltuieli de personal
  - a) Salarii si alte drepturi de personal
  - b) Cheltuieli sociale, cu menționarea separata a celor care acoperă pensiile
7. a) Corectările de valoare privind cheltuielile de constituire, imobilizările corporale si necorporale
- b) Corectările de valoare privind elementele activului circulant, în măsura în care ele depășesc corectările normale de valoare în cadrul întreprinderii
8. Alte cheltuieli de exploatare
9. Venituri care provin din participații, cu menționarea separata a celor ce provin de întreprinderile legate.
10. Venituri care provin din alte valori mobiliare si din alte creanțe ale activului imobilizat, cu menționarea separata a celor ce provin de la întreprinderile legate
11. Alte dobânzi si venituri asimilate, cu menționarea separata a celor ce provin de la întreprinderile legate
12. Corectările de valoare privind imobilizările financiare si valorile mobiliare aparținând activului circulant
13. Dobânzi si cheltuieli asimilate, cu menționarea separata a celor ce vizează întreprinderile legate
14. Impozitul asupra rezultatului care provine din activitățile ordinare
15. Rezultatul care provine din activități ordinare, după impozitare
16. Venituri excepționale
17. Cheltuieli excepționale
18. Rezultatul excepțional
19. Impozitul asupra rezultatului excepțional
20. Alte impozite care nu figurează în posturile anterioare
21. Rezultatul exercițiului

Modelul, în formă tabelară, cu gruparea veniturilor și cheltuielilor după natură se prezintă astfel:

**Tabelul 1**

A. CHELTUIELI	B. VENITURI
1.Reducerea stocului de produse finite și lucrări în curs	1. Mărimea netă a cifrei de afaceri
2. a) Cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile	2. Creșterea stocurilor de produse finite și lucrări în curs
b) Alte cheltuieli externe	3. Lucrări efectuate de întreprinderi pentru sine și capitalizate
3. Cheltuieli cu personalul	4. Alte venituri de exploatare
a) Salarii	5. Venituri care provin din participații, cu menționarea separată a celor ce provin de la întreprinderile asociate
b) Cheltuieli sociale,cu menționarea separată a celor care acoperă pensiile	6. Venituri ce provin din alte valori mobiliare și din alte creanțe ale activului imobilizat, cu menționarea separată a celor ce provin de la întreprinderile asociate
4. a) Corectările de valoare privind cheltuielile de constituire, imobilizări corporale și necorporale	7. Alte dobânzi și venituri asimilate, cu menționarea separată a celor ce provin de la întreprinderile asociate
b) Corectările de valoare privind elementele activului circulant	REZULTATUL CE PROVINE DIN ACTIVITĂȚILE CURENTE, DUPĂ IMPOZITARE (PIERDERE)
5. Alte cheltuieli de exploatare	8. Venituri extraordinare
6. Corectările de valoare privind imobilizările financiare și valorile mobiliare aparținând activului circulant	
7. Dobânzi și cheltuieli asimilate, cu menționarea separată a celor ce provin de la întreprinderile asociate	
8. Dobânzi și cheltuieli asimilate, cu menționarea separată a celor ce provin de la întreprinderile asociate	
9. Dobânzi și cheltuieli asimilate, cu menționarea separată a celor ce provin de la întreprinderile asociate	
10. Impozitul asupra rezultatului care provine din activitățile curente	
11. REZULTATUL CE PROVINE DIN ACTIVITĂȚILE CURENTE, DUPĂ IMPOZITARE(PROFIT)	
12. Cheltuieli extraordinare	
13. Impozitul asupra rezultatului extraordinar	
14. Alte impozite ce nu figurează la posturile anterioare	
REZULTATUL EXERCIȚIULUI(PROFIT)	REZULTATUL EXERCIȚIULUI (PIERDERE)

Schema listă a contului de profit și pierdere după destinația cheltuielilor se prezintă astfel:

1. Mărimea neta a cifrei de afaceri
2. Costul producției prestațiilor furnizate, pentru realizarea cifrei de afaceri (inclusiv corectările de valoare)
3. Rezultatul brut care provine din cifra de afaceri
4. Costurile de distribuție (inclusiv corectările de valoare)
5. Cheltuielile generale administrative (inclusiv corectările de valoare)

6. Alte venituri din exploatare
7. Venituri care provin din participatii, cu menționarea separata a celor care provin de la întreprinderile legate
8. Venituri care provin din alte valori mobiliare si din creanțe ale activului imobilizat, cu menționarea separata a celor care provin de la întreprinderile legate
9. Alte dobânzi si venituri asimilate, cu menționarea separata a celor care provin de la întreprinderile legate
10. Corectările de valoare privind imobilizările financiare si valorile mobiliare aparținând activului circulant
11. Dobânzi si cheltuieli asimilate, cu menționarea separata a celor care provin de la întreprinderile legate
12. Impozitul asupra rezultatului care provine din activitățile ordinare, după impozitare
13. Rezultatul care provine din activități ordinare, după impozitare
14. Venituri excepționale
15. Cheltuieli excepționale
16. Rezultatul excepțional
17. Impozitul asupra rezultatului excepțional
18. Alte impozite care nu figurează la posturile anterioare
19. Rezultatul exercițiului

Sub formă tabelară structura contului de profit și pierdere după destinația cheltuielilor este:

**Tabelul 2**

A. CHELTUIELI	B. VENITURI
1. Costurile de producție ale prestațiilor furnizate pentru realizarea cifrei de afaceri	1. Cifra de afaceri netă
2. Costurile de distribuție	2. Alte venituri de exploatare
3. Cheltuieli generale de administrație	3. Venituri care provin din participații, cu menționarea separată a celor ce provin de la întreprinderile asociate
4. Corectările de valoare privind imobilizările financiare și valorile mobiliare aparținând activului circulant	4. Venituri ce provin din alte valori mobiliare și din alte creanțe ale activului imobilizat, cu menționarea separată a celor ce provin de la întreprinderile asociate
5. Dobânzi și cheltuieli asimilate, cu menționarea separată a celor ce provin de la întreprinderile asociate	5. Alte dobânzi și venituri asimilate, cu menționarea separată a celor ce provin de la întreprinderile asociate
6. Impozitul asupra rezultatului care provine din activitățile curente	
<b>REZULTATUL CE PROVINE DIN ACTIVITĂȚILE CURENTE, DUPĂ IMPOZITARE (PROFIT)</b>	<b>REZULTATUL CE PROVINE DIN ACTIVITĂȚILE CURENTE, DUPĂ IMPOZITARE (PIERDERE)</b>
7. Cheltuieli extraordinare	6. Venituri extraordinare
8. Impozitul asupra rezultatului extraordinar	
9. Alte impozite care nu figurează la posturile anterioare	
<b>REZULTATUL EXERCIȚIULUI (PROFIT)</b>	<b>REZULTATUL EXERCIȚIULUI (PIERDERE)</b>

Din conținutul celor patru scheme de reprezentare a contului de profit și pierdere se desprind următoarele constatări:

1. Primul și al doilea format (articolele 23 și 24), cu prezentarea cheltuielilor după natura lor, permit calcularea indicatorilor „producția exercițiului” și „valoarea adăugată”, fiind orientate către „macrocontabilitate și cerințe de ordin fiscal”. Deși indicatorul „producția exercițiului” nu este individualizat distinct, acesta poate fi determinat ușor, prin cumularea primelor trei rubrici, respectiv mărimea netă a cifrei de afaceri, variația stocurilor de produse finite și lucrări în curs și lucrări efectuate de întreprindere pentru sine și capitalizare.

2. Al treilea și al patrulea format (articolele 25 și 26), cu prezentarea cheltuielilor după destinația lor, sunt orientate spre calculul „rezultatului brut”. Dar, în timp ce formatul al treilea îl prezintă în mod distinct, formatul al patrulea creează numai condițiile pentru calculul lui.

3. Toate cele 4 formate releva distinct impozitul asupra rezultatului extraordinar, față de impozitul asupra rezultatului care provine din activități ordinare. Primul format prezintă 4 niveluri de rezultat: rezultatul care provine din activități ordinare, rezultatul după impozitare, rezultatul excepțional și rezultatul exercițiului. Al doilea și al patrulea format nu prezintă rezultatul excepțional, deși creează condițiile pentru calculul lui. Formatul al treilea prezintă, în plus față de primul, rezultatul brut.

4. Formatul orizontal al contului de profit și pierdere (al doilea și al patrulea format), prezintă rezultatul fie în coloana „cheltuieli” (în caz de profit), fie în coloana „venituri” (în caz de pierdere). Corectările de valoare trebuie interpretate ca „amortizări” și „provizioane pentru deprecieri”. Astfel: în Formatele 1 și 2, în care cheltuielile sunt structurate după natura, corectările apar în mod distinctiv, în timp ce în formatele 3 și 4, în care cheltuielile sunt structurate după destinație, corectările sunt incluse (și) în valoarea rubricilor reprezentând costurile funcțiilor de producție, de distribuție și de administrație.

În fapt, diferența majoră între modelul de cont de rezultate cu structurarea cheltuielilor după natura lor economică, față de modelul de cont de rezultate cu structurarea cheltuielilor după destinația lor, constă în prezentarea cheltuielilor de exploatare după natura acestora respectiv după funcțiile întreprinderii.

Opțiunea întreprinderilor între utilizarea unuia din cele patru formate de cont de profit și pierdere, constituie o dovadă a flexibilității prevederilor Directivei.

Ca și bilanțul, pe plan internațional, problematica referitoare la contul de profit și pierdere este tratată în cuprinsul normei IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare”.

IASC/IFRS acordă o mare atenție contului de profit și pierdere, ca parte componentă a situațiilor financiare deoarece informațiile cu privire la profitabilitate, pe care acesta le cuprinde, „sunt necesare pentru evaluarea modificărilor potențiale ale resurselor economice pe care întreprinderea le va putea controla în viitor”. De asemenea, informațiile despre performanța întreprinderii sunt utile și în a anticipa capacitatea întreprinderii de a genera fluxuri de lichidități cu resursele existente, în formularea raționamentelor despre eficiența cu care întreprinderea poate utiliza noi resurse.

Norma IAS 1 specifică faptul ca „situațiile financiare trebuie să prezinte fidel poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de numerar ale unei întreprinderi”, și indică informațiile ce trebuie prezentate fie în contul de profit și pierdere, fie în note (în anexa), astfel încât acestea să prezinte fidel performanța întreprinderii.

Următoarele informații vor trebui furnizate în contul de profit și pierdere:

- a. veniturile;
- b. cheltuielile financiare;
- c. cota-parte din rezultatul întreprinderilor afiliate și al asociaților în participație puse în echivalență;
- d. câștigul sau pierderea înaintea impozitării constatată) cu ocazia vânzării activelor sau decontarea obligațiilor relative la activitățile abandonate;
- e. impozitul asupra beneficiilor;
- f. câștigul sau pierderea după impozitare, constatată) la activitățile abandonate;
- g. rezultatul exercițiului;

Întreprinderile vor trebui să prezinte, fie în contul de profit și pierdere, fie în notele la contul de profit și pierdere, o analiză a cheltuielilor utilizând o clasificare bazată fie pe natura cheltuielilor fie pe funcțiile lor în cadrul întreprinderii (funcția de producție, funcția de comercializare și funcția de administrare).

Contul de profit și pierdere este documentul de sinteză care redă informația privind performanțele întreprinderii, prin prisma fluxurilor care determină rezultatul, înțeles, în principiu, ca variație a capitalurilor proprii în cursul unui exercițiu financiar, adică indică gradul în care aceasta, și-a realizat obiectivul pe linia obținerii profitului.

Raportându-ne la diferitele accepțiuni ale termenului de performanță, putem înțelege ca aceasta este definită de utilizatorii informației contabile în raport cu propriile lor interese.

## Bibliografie

1. Feleagă, L., Feleagă, N., *Contabilitate financiară: o abordare europeană și internațională*, Vol. I, Editura Infomega, București, 2005.
2. Feleagă, N., Ionașcu, I., *Trat de contabilitate financiară*, vol. 1, Ed. Economică, București, 1998.
3. Paraschivescu, M.D., *Contabilitate financiară*, Editura Moldavia, Bacău, 2003.
4. Ordinul nr. 1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.
5. Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a Comunităților Economice Europene.