

# CAPITOLUL I

## OBIECTUL CONTABILITĂȚII

*Cuvinte cheie:*

*contabilitate, patrimoniu, concepții patrimoniale, activ patrimonial, pasiv patrimonial, cheltuială, venit, rezultat, metoda contabilității, procedeu contabil, principiu contabil*

### 1.1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

Obiectivul declarat al contabilității, ca teorie științifică și tehnică de înregistrare, este reflectarea clară, fiabilă și completă a situației patrimoniului, a rezultatelor obținute din utilizarea acestuia și a performanțelor financiare ale entității patrimoniale.

În calitatea ei de disciplină științifică independentă, contabilitatea are un obiect propriu de cercetare prin care se deosebește de celelalte științe. De-a lungul timpului, au apărut și s-au dezvoltat multe teorii și concepții cu privire la definirea obiectului contabilității.

O primă definiție dată contabilității a fost formulată de Luca Paciolo, în lucrarea sa „Summa de arithmetica, geometria, proportioni e proportionalita”, apărută la Veneția în anul 1494, în care consideră că obiectul contabilității „*cuprinde tot ce aparține negustorului, averea, mobilă și imobilă, precum și afacerile mari și mici în ordinea în care au avut loc*”.

Pornind de la definiția dată de Luca Paciolo, de-a lungul secolelor au fost adoptate diverse concepte în vederea fundamentării și definirii obiectului contabilității, cel mai frecvent utilizate fiind cele *de patrimoniu*, *de avere*, *de resurse economice* și *de capital*.

Dintre categoriile economice enumerate mai sus, predominantă în definirea conținutului obiectului contabilității este cea de **patrimoniu**. O asemenea opțiune se întemeiază pe faptul că, prin geneza sa, contabilitatea a apărut din necesitatea de a răspunde, în planul cunoașterii și al gestiunii, la problema gospodăririi și dezvoltării patrimoniului.

Explicarea noțiunii de patrimoniu trebuie să pornească în mod logic de la originea acesteia, respectiv „*patrimoniul*”, care în limba latină desemnează averea sau moștenirea lăsată de înaintași. Expresia are corespondență în alte lexicuri: *le patrimoine* în franceză, *il patrimonia* în italiană, *el patrimonio* în spaniolă. Menționăm că în limbile engleză și germană nu se utilizează termenul de patrimoniu, ci termeni care corespund conținutului lui, atât economic, cât și juridic. În consecință, în contabilitatea anglo-saxonă, termenul de patrimoniu este substituit de cele două componente ale sale, respectiv „*avere*” pentru activ și „*capital*” pentru pasiv.

Ca universalitate de bunuri succesoriale, patrimoniul este grevat la romani și de datoriile legate de persoana defunctului. Paradoxal, atât dreptul roman, cât și Codul civil francez, nu consacră în mod explicit o definiție a patrimoniului. Lipsa din Codul civil francez se explică prin faptul că la finele secolului al XVIII-lea, epoca zămislirii Codului napoleonian, doctrina patrimonialistă era supusă unor puternice discuții contradictorii. Celebrii juriști francezi Audry și Rau dezvoltă teoria personalistă a patrimoniului, apreciind că acesta reprezintă totalitatea bunurilor aparținând unei persoane fizice sau juridice, inclusiv drepturile și obligațiile aferente.

Evoluția ulterioară a contabilității a fost însoțită de multiplicarea concepțiilor referitoare la obiectul contabilității, fără să se ajungă la un consens. După unii autori, contabilitatea este considerată o teorie științifică, ce are ca obiect de studiu mișcarea circulară a bunurilor economice, a veniturilor și a cheltuielilor. Alți autori consideră contabilitatea ca o tehnică de culegere, prelucrare, stocare, transmitere și analiză a informațiilor privind situația patrimoniului și a rezultatelor obținute de entitatea patrimonială.

În acest context, în literatura de specialitate, s-au conturat trei concepții privind obiectul contabilității, și anume:

1. Concepția juridică;
2. Concepția economică;
3. Concepția financiară.

## 1.2. CONCEPȚII ASUPRA OBIECTULUI CONTABILITĂȚII

### *Concepția juridică asupra obiectului contabilității*

Dominată de școala germană de contabilitate, prin Fr. Hügli, I.C. Kocibig și R. Reisch, concepția juridică privind obiectul contabilității a fost preluată în România de profesorii G. Trancu – Iași, S. Iacobescu și A. Sorescu. Conform acestei concepții, obiectul de studiu al contabilității este **patrimoniul** unei persoane fizice sau juridice, privit din punct de vedere juridic, respectiv al drepturilor și obligațiilor pecuniare în corelație cu obiectele corespunzătoare. Autonomia subiecților participanți la circuitul economic impune separarea patrimoniului, a averii și a rezultatelor de gestiune.

În consecință, *patrimoniul este format din totalitatea drepturilor și obligațiilor cu valoare economică, aparținând unei persoane fizice sau juridice, inclusiv bunurile la care acestea se referă.*

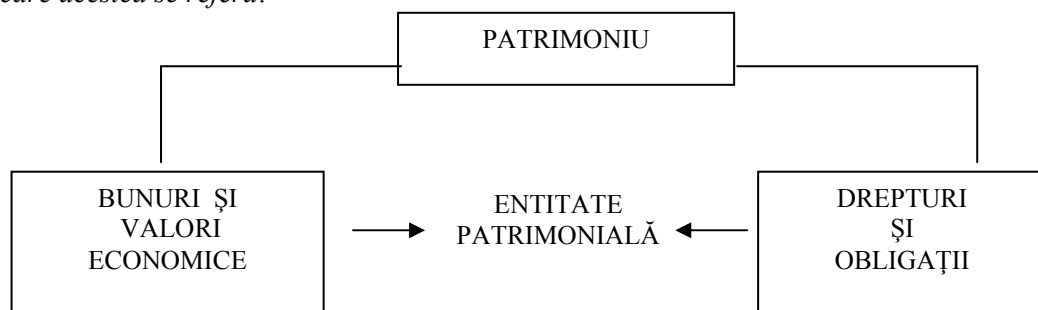


Figura nr. 1 Structura de ansamblu a patrimoniului

Expresia “valoare economică” semnifică, în acest caz, însușirea drepturilor și obligațiilor de a fi evaluate în etalon monetar, bănesc.

Ca ansamblu de drepturi, patrimoniul are sensul de universalitate, formând un tot indivizibil. Există și situații de excepție în care patrimoniul este supus diviziunii (de exemplu, în cazul separației de patrimoniu în materie civilă).

Patrimoniul reprezintă obiectul unui drept, respectiv dreptul de proprietate, ca drept real asupra bunului. În această calitate, exclude terțele părți de la beneficiul acestui drept cu caracter pecuniar. În consecință el poate fi evaluat și recuperat în bani.

Ca drept, patrimoniul se naște odată cu persoana, considerent pentru care juriștii de renume îl numesc un “drept înăscut”. O analiză pertinentă ne determină să nu confundăm patrimoniul cu personalitatea juridică, și aceasta din cel puțin două motive:

- personalitatea este o noțiune abstractă;
- patrimoniul este și trebuie să rămână o noțiune concretă, apropiată de realitatea palpabilă.

Patrimoniul reprezintă o unitate sintetică de structură, o entitate autonom constituită, distinctă atât față de persoana căreia îi aparține, cât și față de fiecare element din care este compus. Orice element component al patrimoniului este abordat din două perspective:

- componentă a întregului, calitate care îl integrează în structura și funcțiile întregului;

- entitate de sine stătătoare, însușire care permite delimitarea, în anumite circumstanțe, a fiecărei părți față de întreg.

Ca unitate sintetică de structură, patrimoniul manifestă următoarele trăsături:

- este o universalitate juridico-financiară;
- este personal, în sensul că aparține unei anumite persoane, fiind condiție de întemeiere a persoanei juridice;
- este distinct față de persoana căreia îi aparține și nu inclus acesteia;
- este unic;
- este indivizibil;
- este netransmisibil.

Pentru *existența patrimoniului* este obligatorie prezența a două elemente interdependente:

- *subiectul patrimoniului*, respectiv persoana fizică sau juridică care posedă și gestionează bunurile, își asumă drepturile și obligațiile asupra acestor bunuri. În această calitate, subiectul de patrimoniu poate exercita acte de dispoziție și administrare asupra patrimoniului;

- *obiectul patrimoniului*, respectiv bunurile care compun patrimoniul, reprezentând materializarea drepturilor și obligațiilor.

Rezultă că patrimoniul unei entități economice sintetizează două elemente principale:

- elemente patrimoniale sub forma bunurilor, a mijloacelor materiale și bănești, exprimate valoric și uneori cantitativ;

- elemente patrimoniale sub forma raporturilor sau relațiilor juridice de natură pecuniară, generate de desfășurarea activității, concretizate sub forma drepturilor și obligațiilor patrimoniale.

**Bunurile și valorile economice**, ca primă componentă a patrimoniului, în calitatea lor de obiecte de drepturi și obligații, formează averea, adică substanța materială a patrimoniului cu conținut concret, material, determinate fizic și economic.

Asupra oricărui bun aflat în proprietatea persoanei fizice sau juridice se exercită de către subiectul de patrimoniu cele trei drepturi:

- dreptul de folosință - *jus utendi*;
- dreptul de a culege fructele (rezultatul exploatării sau utilizării bunului) - *jus fruendi*;

- dreptul de a dispune vânzarea, respectiv înstrăinarea bunului - *jus abutendi*.

Abordarea contabilă a noțiunii de bunuri are loc pe principiul dublei reprezentări, situație în care vom descoperi cele două laturi inseparabile:

- aspectul economic: bunurile ca atare, averea sau mijloacele consemnate în activul bilanțier;

- aspectul juridic: proveniența bunurilor, abstractizarea juridică a drepturilor și obligațiilor referitoare la aceste bunuri, consemnate în pasivul bilanțier.

Bunurile pot fi clasificate având în vedere următoarele criterii:

1) *Din punct de vedere fizic*, bunurile economice cuprind în structura lor următoarele categorii:

- bunuri materiale, sub forma bunurilor corporale: clădiri, utilaje, instalații, materii prime, mărfuri, ambalaje, produse în curs de execuție, etc.;

- bunuri de natura lucrărilor și serviciilor de diverse categorii;

- bunuri financiare sub forma disponibilităților în lei și în valută, titluri de participare, titluri de plasament, efecte de comerț, etc.;

- bunuri spirituale, sub forma bunurilor necorporale: brevete, licențe, mărci de comerț, creanțe, stocul de informații etc.;

- alte bunuri atrase în circuitul economic, sub formă de terenuri, zăcăminte sau bogății naturale etc.

2) *După modul de comportare în spațiu*, bunurile se împart în:

- bunuri imobile, fixate spațial (clădiri, construcții, terenuri, căi ferate, canale etc.),

- bunuri mobile, cele care în procesul exploatării sau utilizării lor pot fi deplasate în spațiu (materii prime, combustibil, piese de schimb, semifabricate, produse finite etc.).

Din punct de vedere economic, bunurile economice sunt caracterizate de cele două componente ale acestora: utilitatea și valoarea.

*Utilitatea* unui bun economic este dată de capacitatea acestuia de a satisface o anumită nevoie, prin folosirea în procesul de producție sau consum. În funcție de utilitatea unui bun economic, se stabilește valoarea acestuia.

*Valoarea* unui bun economic reprezintă expresia bănească a mărimii lui. În sens economic, valoarea unui bun este o măsură dată de evaluarea acestuia, exprimată sub formă de valoare de întrebuințare (folosință) sau valoare de schimb (posibilitatea de achiziționare de pe piață a bunului în funcție de prețul generat de variația cererii și a ofertei).

**Drepturile și obligațiile** cu valoare economică evaluată în bani reprezintă a doua componentă a patrimoniului. Această latură exprimă, de fapt, raporturile de proprietate generate de procurarea și gestionarea bunurilor economice.

Raporturile de proprietate iau forma de drepturi în situațiile în care titularul de patrimoniu își procură o parte din bunuri din resurse proprii.

Raporturile de proprietate iau forma de obligații în situația în care titularul de patrimoniu își procură o parte din bunuri din resurse ce aparțin altor persoane fizice sau juridice.

O altă interpretare a drepturilor și obligațiilor (în sens juridic) se referă la:

- *drepturile patrimoniale* care sunt drepturi civile ce se nasc în raporturile juridice ale persoanelor fizice sau juridice cu terții, în calitate de subiecți activi. Ele generează creanțele ca elemente ale activului patrimonial. La rândul lor, drepturile patrimoniale se compun din:

- drepturi reale: proprietatea, posesiunea, uzufructul care exprimă posibilitatea de exercitare a unor drepturi asupra bunurilor;

- drepturi de creanță: exprimă acele drepturi pe care o persoană le exercită asupra altei persoane, prin care o obligă să dea, să facă sau să nu facă ceva.

- *obligațiile patrimoniale* care sunt obligații civile ce se nasc în raporturile juridice ale persoanelor fizice sau juridice cu terții, în calitate de subiecți pasivi. Ele generează datoriile entității patrimoniale ca elemente ale pasivului patrimonial. Aceste datorii pot fi, la rândul lor, datorii față de proprietari (numite și capitaluri proprii sau pasive interne) și datorii față de terți (numite și capitaluri împrumutate sau pasive externe).

Dubla reprezentare a valorilor economice separate patrimonial, ce includ, pe de o parte, bunurile economice ca purtătoare de valori și, pe de altă parte, drepturile și obligațiile, ca expresie a raporturilor de proprietate, determină echilibrul intern al patrimoniului exprimat prin *ecuația de echilibru* de forma:

$$\text{BUNURI ECONOMICE} = \text{DREPTURI} + \text{OBLIGAȚII}$$

**Aplicație:** Se cunosc următoarele informații cu privire la o entitate patrimonială:

- bani 500 lei;
- mărfuri 1.000 lei.

Știind că banii au fost depuși în contul de la bancă, în numele entității patrimoniale, de către proprietar și că mărfurile au fost cumpărate de la un terț, pe credit comercial, ecuația dublei reprezentări a patrimoniului este:

|                      |   |          |   |           |
|----------------------|---|----------|---|-----------|
| BUNURI ECONOMICE     | = | DREPTURI | + | OBLIGAȚII |
| <i>Bani</i> 500      |   | 500      |   |           |
| <i>Mărfuri</i> 1.000 |   |          |   | 1.000     |
| 1.500                | = | 1.500    |   |           |

Această relație devine pregnantă în situația în care proprietarul bunurilor este diferit de întreprinzător (manager). Este cazul societăților comerciale pe acțiuni unde mai multe persoane (acționari) participă la formarea capitalului social, fără ca ele să se implice direct în gestionarea propriu-zisă a patrimoniului.

Bunurile economice aportate (aduse) de acționari devin proprietatea societății comerciale, acționarii nemaiavând un drept real asupra acestora. În schimb, societatea

care și-a constituit patrimoniul în această modalitate va consemna obligații pecuniare față de acționari.

În urma constituirii legale, societatea capătă personalitate juridică. În consecință, această unitate patrimonială nu mai acționează prin asociații săi, ci prin reprezentanții legali, denumiți *întreprinzători* sau *manageri*. Aceștia din urmă nu mai îndeplinesc în nume propriu toate actele juridice de conducere, administrare și gestionare. Ori de câte ori acționează în numele societății, întreprinzătorii nu își angajează patrimoniul propriu, ci pe cel al societății, întreaga răspundere materială revenind societății. Nefiind proprietar al bunurilor administrate, întreprinzătorul sau managerul are obligații încadrate în relația:

$$\text{BUNURI ECONOMICE} = \text{DATORII FAȚĂ DE PROPRIETAR} + \text{DATORII FAȚĂ DE TERȚI}$$

Reflectarea în contabilitate a patrimoniului permite tocmai cunoașterea raportului de echilibru dintre bunurile economice față de drepturile și obligațiile entităților patrimoniale.

Abordarea patrimoniului prin prisma contabilității degajă anumite particularități față de celelalte discipline care studiază și cercetează patrimoniul, și anume:

- contabilitatea elaborează și utilizează în practică anumite procedee de lucru cu ajutorul cărora asigură evidența, calculul, analiza și controlul stării și mișcării patrimoniului;

- contabilitatea elaborează și utilizează o teorie și o metodă proprie cu ajutorul cărora asigură înregistrarea cronologică a operațiilor economico-financiare;

- are la bază o serie de principii normative cu privire la urmărirea și înregistrarea existenței, stării și mișcării valorilor economice delimitate patrimonial și pe perioade de gestiune;

- contabilitatea măsoară veniturile și cheltuielile ocazionate de activitatea economico-financiară a entităților patrimoniale și determină rezultatele obținute.

**Aplicație:** Se cunosc următoarele informații cu privire la o entitate patrimonială:

- bani 10.000 lei;
- mijloace de transport 35.000 lei;
- mărfuri 5.500 lei.

Știind că banii au fost depuși ca aport la capital de către proprietar și că mijloacele de transport și mărfurile au fost cumpărate de la un terți, pe credit comercial, ecuația de reprezentare a patrimoniului devine:

|                                     |   |          |   |           |
|-------------------------------------|---|----------|---|-----------|
| BUNURI ECONOMICE                    | = | DREPTURI | + | OBLIGAȚII |
| <i>Bani</i> 10.000                  |   | 10.000   |   |           |
| <i>Mijloace de transport</i> 35.000 |   |          |   | 40.500    |
| <i>Mărfuri</i> 5.500                |   |          |   |           |
| 50.500                              | = | 50.500   |   |           |

Gradul de autonomie sau independență financiară a titularului de patrimoniu diferă în funcție de raportul existent între mărimea patrimoniului net, a bunurilor economice și a obligațiilor. Patrimoniul net se exprimă astfel:

$$\text{PATRIMONIUL NET} = \text{BUNURI ECONOMICE} - \text{OBLIGAȚII}$$

Pe baza informațiilor furnizate de contabilitate se poate efectua controlul asupra operațiunilor înregistrate, asupra integrității patrimoniale și a eficienței activităților desfășurate de titularul de patrimoniu.

*Starea patrimoniului* este reflectată de contabilitate prin stocurile și soldurile elementelor patrimoniale, componente ordonate pe categorii (structuri), pe sectoare de activitate, pe faze sau locuri ale circuitului economic etc.

*Mișcarea patrimoniului* este reflectată de contabilitate sub aspectul modificărilor cantitative și calitative care au loc în volumul și structura bunurilor economice, a drepturilor și obligațiilor.

Ecuția de echilibru a patrimoniului global, urmare a mișcării și transformării elementelor patrimoniale, simple sau complexe, interne sau în urma relațiilor cu terții, poate lua alte forme, după cum urmează:

- în cazul mișcărilor simple care au loc în interiorul entităților patrimoniale și care nu conduc la schimbarea proprietarului, ecuația de echilibru este:

$$\begin{array}{ccc} \text{INTRĂRI DE ELEMENTE} & = & \text{IEȘIRI DE ELEMENTE} \\ \text{PATRIMONIALE} & & \text{PATRIMONIALE} \end{array}$$

- în cazul mișcărilor simple ce au loc între entitățile patrimoniale și care determină modificarea proprietarului, drept urmare dau naștere la raporturi de drepturi și obligații între aceste entități, echilibrul patrimonial se exprimă astfel:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{EXISTENȚE} & + & \text{INTRĂRI} & = & \text{IEȘIRI} & + & \text{EXISTENȚE} \\ \text{INIȚIALE} & & \text{DE ELEMENTE} & & \text{DE ELEMENTE} & & \text{FINALE} \\ & & \text{PATRIMONIALE} & & \text{PATRIMONIALE} & & \end{array}$$

- în cazul mișcărilor complexe, ce produc transformări cantitative și calitative atât în structura, cât și în volumul patrimoniului, echilibrul specific proceselor economice este evidențiat în contabilitate ca o relație între venituri și cheltuieli, întrucât majoritatea activităților desfășurate de entitățile patrimoniale sunt consumatoare de bunuri economice (cheltuieli) și producătoare de venituri. Diferența dintre venituri și cheltuieli reprezintă *rezultatul exercițiului financiar*. Acesta este un element patrimonial denumit *profit* (veniturile sunt mai mari decât cheltuielile) sau *pierdere* (cheltuielile sunt mai mari decât veniturile). Relația de calcul a rezultatului exercițiului este:

$$\text{REZULTAT EXERCITIULUI} = \text{VENITURI} - \text{CHELTUIELI}$$

*Exercițiul financiar este reprezentat de anul calendaristic* pentru toate entitățile economice, cu excepția entităților care se înființează în cursul anului (primul exercițiu financiar pentru acestea fiind de la data înființării până la data 31 decembrie) și a entităților care se închid în cursul anului (ultimul exercițiu financiar decurgând de la data de 1 ianuarie până la data desființării).