

## CAPITOLUL 1.

### POZIȚIONAREA EPISTEMOLOGICĂ A CONTABILITĂȚII

Contabilitatea și rolul ei în viața socială au evoluat continuu chiar dacă în anumite perioade istorice ritmul dezvoltării a fost mai lent. De altfel, însuși conceptul de contabilitate se definește prin rolul pe care îl îndeplinește la un moment dat. Ea a parcurs succesiv stadiile de: tehnică de înregistrare, de organizare și de structurare a tranzacțiilor comerciale; instrument de control și element de probă în caz de litigiu; bază de informații esențială pentru gestiunea întreprinderii, cu un accent din ce în ce mai mare pe estimarea evoluțiilor ulterioare; în prezent o „miză (joc) socială”<sup>6</sup> în care se confruntă interesele utilizatorilor și producătorilor de informație contabilă. Toate aceste schimbări în evoluția rolului contabilității au fost însoțite de reglementări cu caracter juridic care au urmărit susținerea sau orientarea dezvoltării sale.

#### 1.1. Aspecte privind sfera de preocupări a contabilității

Contabilitatea, ca știință de gestiune, ca sistem de reflectare și cunoaștere a realităților, are un obiect propriu de studiu, diferit de obiectul celorlalte discipline științifice.

##### 1.1.1. Concepții cu privire la obiectul contabilității

Fundamentarea obiectului contabilității este una din problemele majore ale teoriei contabile, dar care prezintă și importante aplicații practice. Prin fundamentarea corectă a obiectului contabilității sunt realizate o serie de premise ale considerării definitive a acesteia ca știință.

Se realizează astfel:

- ✓ cunoașterea domeniului și a sferei de acțiune a contabilității în care ea își exercită permanent rolul și funcțiile;
- ✓ poziționarea contabilității în ansamblul cunoașterii științifice și încadrarea ei în familia științelor sociale;

---

<sup>6</sup> Ionașcu, I., *Dinamica doctrinelor contabilității contemporane – studii privind paradigmele și practicile contabile*, Editura Economică, București, 2003.

- ✓ conceperea, aplicarea și perfecționarea procedeelelor concrete de lucru cu care operează contabilitatea în concordanță cu obiectul ei de studiu;
- ✓ elaborarea regulilor și normelor contabilității privind organizarea contabilității astfel încât ea să asigure realizarea integrală a obiectului;
- ✓ direcționarea cercetării științifice din domeniul contabilității către acele zone și laturi ale obiectului acesteia care sunt susceptibile perfecționării, readaptării;
- ✓ decantarea elementelor privind obiectul contabilității pe etape ale evoluției acestuia, elemente apte de a fi reținute de istoria contabilității.

Realizarea practică a delimitării obiectului contabilității înseamnă reflectarea și cunoașterea permanentă a tuturor elementelor care se încadrează în sfera acestui obiect.

Ca și definirea contabilității însăși, obiectul său de studiu a evoluat sub influența contextului economico-social și a opiniilor diferiților autori, care au abordat probleme referitoare la conținutul și sfera obiectului contabilității. Ca în orice domeniu, aceste opinii au fost numeroase și contradictorii.

În evoluția istorică a contabilității s-au conturat următoarele *concepții* cu privire la obiectul acesteia:

**1. Concepția economică** – însușită de o serie de autori, după opinia cărora obiectul contabilității constă în urmărirea circuitului capitalului sub aspectul:

- componenței (capital fix și capital circulant)
- modului de procurare a capitalului (propriu și străin).

Reprezentanți ai acestei concepții se regăsesc atât în literatura de specialitate internațională (J.Fr. Schar, R.P. Coffy, A. Cibert), cât și română (I. Evian, C. Panțu, D. Voina). Din această concepție s-a născut relația:

$$\text{UTILIZĂRI} = \text{SURSE}^7$$

**2. Concepția juridică** - larg acceptată de unii autori germani, potrivit cărora obiectul contabilității este reprezentat de patrimoniul unei persoane juridice sau fizice, văzut sub aspect juridic ca drepturi și obligații valorice corelate cu bunurile la care se referă aceste drepturi și obligații. O serie de autori, printre care și autori români<sup>8</sup>, afirmă că existența patrimoniului este cauza existenței contabilității, aceasta fiind știința înregistrărilor relațiilor de schimb dintre persoane deținătoare de patrimoniu<sup>9</sup>.

Această concepție este criticabilă deoarece se sprijină pe principiul conform căruia relațiile juridice determină relațiile economice și nu invers, ca în realitate.

<sup>7</sup> Cea mai mare parte a autorilor folosesc în această relație noțiunea de „resurse”. Noi am utilizat și utilizăm noțiunea de „surse” pornind de la sensul acestora în DEX. Termenul sursa înseamnă obârșie, izvor, sorginte (conform DEX), ceea ce este mai aproape de înțelesul dat provenienței bunurilor. Termenul resursă înseamnă mijloace care pot fi valorificate la un moment dat, posibilitate, mijloc, ajutor, bogății etc.

<sup>8</sup> G. Trancu Iași, S. Iacobescu și A. Sorescu.

<sup>9</sup> Iacobescu S., Sorescu A., *Curs de contabilitate comercială*, București, 1928.

**3. Concepția financiară** - potrivit căreia obiectul contabilității constă în înregistrarea valorică a existenței mișcării și transformării resurselor patrimoniale privite pe de o parte sub aspectul utilizării lor (utilizare durabilă și utilizare temporară), iar pe de altă parte sub aspectul provenienței (resurse permanente și resurse temporare). Asociată cu cea economică, această concepție are cei mai mulți adepți în cadrul unor mari curente și școli de contabilitate contemporane.

**4. Concepția administrativă** - este produsul școlii italiene; se caracterizează prin acceptarea ca obiect al contabilității înregistrarea valorică și controlul faptelor administrative, astfel încât întreprinderea să realizeze profituri maxime cu eforturi minime. Reprezentanții acestei concepții sunt autori italieni, printre care E. Pisanie<sup>10</sup>, G. Masa<sup>11</sup>, V. Gitti<sup>12</sup>.

**5. Concepția matematică** - aparține unor autori care au definit contabilitatea ca o ramură a matematicii și i-au limitat obiectul la studiul conturilor.

Unele dintre aceste concepții, îndeosebi cea economică și cea juridică au rezistat timpului demonstrându-și perenitatea. Au suportat unele mutații, ca urmare a regândirii lor, astfel încât ele se regăsesc și în fundamentările actuale privind obiectul contabilității.

Din punct de vedere istoric, cea mai veche abordare a definiției obiectului contabilității aparține lui Luca Paciolo care consideră că obiectul contabilității îl constituie tot ceea ce negustorul consideră că îi aparține, toată averea sa și toate afacerile în ordinea în care acestea au avut loc<sup>13</sup>. În opinia lui Luca Paciolo, este astfel inclusă în obiectul contabilității averea negustorului în întregul ei, nu numai cea care aparține întreprinderii înființată de negustor.

Pe baza lucrării lui Luca Paciolo, o serie de autori au considerat multă vreme contabilitatea drept o ramură a matematicii, lucrarea lui Fra Luca di Borgo în care regăsim *Tractatus de computis et scripturis*, fiind una de matematică. Din acest punct de vedere, contabilitatea se ocupă cu materia care se înregistrează în conturi, iar metoda acesteia include contul și sistemul de conturi.

În secolul XIX R.P. Coffy include în sfera de preocupări a contabilității urmărirea capitalului în transformările lui succesive, determinarea sporirilor și reducerilor pe care acesta le suferă precum și cauzele acestor variații. Este un pas înainte în definirea obiectului contabilității, fiind inclusă în acesta preocuparea pentru măsurarea rezultatului transformării capitalului prin activitatea desfășurată de întreprinderi.

Francesco Villa, un alt autor care se ocupă de obiectul contabilității, afirmă că „în contabilitate se regăsesc un complex de teorii economice și administrative aplicate la arta de a ține conturile sau registrele”. Definirea face trecerea de la

---

<sup>10</sup> Pisani E., *La verità della Storia e i perfezionamenti nel campo statmografico in risposta al saggio riassuntivo del Comm. Cerboni*, Roma: Tipografia Nazionale, 1903.

<sup>11</sup> Massa G., Una nuova importantissima pubblicazione del prof. Giovanni Rossi, *Il Ragioniere*, 1889.

<sup>12</sup> Gitti V., *Tratato completo di ragioneria*, Milano, 1893.

<sup>13</sup> Demetrescu C.G., *Istoria contabilității*, București, 1972.

accentul pus pe fenomenele incluse în obiectul contabilității spre procedurile utilizate de aceasta pentru a răspunde cerințelor pentru care a fost creată.

La noi în țară preocupări pentru a defini obiectul contabilității se întâlnesc în lucrările unor autori cum ar fi I.C. Panțu<sup>14</sup>, D. Voina<sup>15</sup>, I. Evian<sup>16</sup> și alții. Cea mai completă definire a obiectului contabilității o găsim la I. Evian, care susține că nu trebuie redusă noțiunea de contabilitate la tehnica înregistrărilor în conturi, ci trebuie cuprinsă în sfera de activitate a contabilității și calculația costurilor, urmărind în acest mod activitatea întreprinderii<sup>17</sup>.

După cum se observă, toți acești autori încearcă să delimiteze segmentul de realitate care intră în sfera de preocupări a contabilității. Acest segment de realitate reprezintă **obiectul de studiu al contabilității**. În mod concret realitatea studiată de o disciplină științifică este reprezentată de o categorie de fapte, fenomene, procese care sunt abordate și interpretate din anumite puncte de vedere, stabilindu-se raporturile invariabile dintre acestea, precum și cauzele acestor raporturi.

**Obiectul contabilității** poate fi definit ca fiind existența și mișcarea bunurilor economice în procesul de producție și de distribuție, precum și relațiile ce se nasc între deținătorii și utilizatorii bunurilor în legătură cu aceste bunuri<sup>18</sup>.

Existența bunurilor economice studiată de către contabilitate trebuie înțeleasă ca fiind o existență înregistrabilă<sup>19</sup> fără de care nu se poate desfășura activitatea întreprinderilor. Mișcarea bunurilor economice trebuie văzută ca incluzând și transformarea intervenită în procesele economice.

Concluzionând putem afirma că obiectul contabilității îl reprezintă averea întreprinderilor înțeleasă sub aspect economic, material și raporturile juridice, relațiile pe care existența bunurilor le creează întreprinderilor.

Privită din acest punct de vedere averea întreprinderilor se mai întâlnește sub denumirea de **patrimoniu**. Componentele patrimoniului și raporturile dintre acestea permit aprecierea poziției financiare a întreprinderilor. Studiarea și cunoașterea patrimoniului pentru a permite aprecierea poziției financiare a entităților, precum și calculul și prezentarea rezultatelor obținute de către entitate reprezintă obiectul contabilității.

### 1.1.2. Patrimoniul ca obiect de studiu al contabilității

Într-un anumit stadiu al dezvoltării contabilității, îndeosebi a teoriei contabile, s-a ajuns la accețiunea generală că obiectul de studiu al acestei discipline îl constituie *patrimoniul* aparținând unei persoane fizice sau juridice.

---

<sup>14</sup>Panțu I.C., *Știința conturilor sau contabilitatea în partidă dublă*, Brașov, 1907.

<sup>15</sup>Voina D., *Contabilitate generală*, Brașov, 1947.

<sup>16</sup>Evian I., *Curs de contabilitate industrială*, București, 1945.

<sup>17</sup>Idem 29.

<sup>18</sup>Todea Nicolae, *Teorie contabilă și raportare financiară*, Editura Aeternitas, Alba Iulia, 2009.

<sup>19</sup>Demetrescu C.G., Possler L., Puchiță V., Voica V., *Contabilitatea - știință fundamentală și aplicativă*, Craiova, 1979.

Potrivit normelor legale, elementele esențiale ale persoanei juridice sunt următoarele:

- organizare de sine stătătoare;
- patrimoniu propriu autonom (care nu se confundă cu patrimoniul asociațiilor și nici cu patrimoniul altei societăți);
- scop determinat și licit al activității.

Din punct de vedere al contabilității, *patrimoniul* reprezintă o entitate economico-juridică formată pe de o parte din totalitatea bunurilor economice (avere, activ) aparținând unei persoane fizice sau juridice, iar pe de altă parte din totalitatea drepturilor și obligațiilor cu valoare economică ce exprimă raporturile de proprietate în cadrul cărora au fost procurate bunurile economice.

Luca Paciolo, în lucrarea sa care a apărut la Veneția în 1494, analizează contabilitatea ca un ansamblu de principii și reguli privind înregistrarea în partidă dublă a averii ce aparține unui negustor, precum și toate afacerile acestuia în ordinea în care au avut loc<sup>20</sup>.

Pentru ca un patrimoniu să existe sunt necesare două elemente interdependente:

- unul în persoană fizică sau juridică ca *subiect* de drepturi și obligații;
- altul în bunurile economice, ca *obiecte* de drepturi și obligații.

Între obiectele de drepturi și obligații și obligațiile pe de altă parte stă persoana fizică sau juridică în calitatea sa de subiect de drepturi și obligații.

În definirea și analiza patrimoniului ca obiect al contabilității, literatura de specialitate cunoaște trei concepții :

- ✓ concepția juridică
- ✓ concepția economică
- ✓ concepția economico-juridică.

a) În *concepția juridică* se apreciază că patrimoniul reprezintă toate drepturile și obligațiile cu conținut economic ale unui subiect de drept.

b) Conform *concepției economice*, patrimoniul este considerat ca totalitate a bunurilor economice exprimabile în bani, inclusiv rezultatele folosirii lor, ce aparține unei persoane fizice sau juridice.

c) Prin asocierea celor două concepții s-a ajuns la definirea *economico-juridică* a patrimoniului, conform căreia acesta este un complex de drepturi și obligații, cu respectivele lor obiecte de drepturi și obiecte de obligații evaluabile în bani.

**A. Bunurile**, ca obiect de drepturi și obligații, formează substanța materială a patrimoniului. Ele au o determinantă existențială și una economică. Prima determinare evidențiază faptul că bunurile au formă concretă identificabilă ca structuri, fiind delimitate ca bunuri materiale sau corporale (mașini, utilaje, clădiri, mărfuri) și bunuri nenaturale sau necorporale (creanțe sau valori în curs de decontare, brevete). Determinarea economică a bunurilor se exprimă prin utilitatea și valoarea lor.

---

<sup>20</sup> Paciolo, L., *Tratat de contabilitate în partidă dublă*, versiunea românească de prof. univ. dr. docent Dumitru Rusu și prof. univ. dr. Ștefan Ciucureanu, Ed. Junimea, Iași, 1981.

În sens economic, *utilitatea* unui bun desemnează capacitatea acestuia de a satisface o nevoie prin folosirea sa în producție sau în consum. Calitatea de valori a bunurilor se manifestă prin aceea că ele intră ca marfă în circuitul economic sau sunt exprimate în bani.

**B.** Cea de-a doua componentă a patrimoniului, **drepturile și obligațiile** evaluabile în bani exprimă raporturile de proprietate, în cadrul cărora se procură și gestionează bunurile. Ele capătă formă de drepturi în situația în care titularul de patrimoniu este proprietar și deci nu trebuie să acorde nici un echivalent valoric pentru bunurile aflate în posesia și folosința sa.

În cazul obligațiilor, pentru bunurile componente ale patrimoniului titularul poate să îndeplinească o anumită prestație sau să dea un echivalent valoric.

Patrimoniul se reprezintă sub forma unui bilanț de deschidere a activității. Este important de reținut că un patrimoniu nu poate fi delimitat teoretic, nici practic, ca obiect al contabilității decât în măsura în care unitatea patrimonială este legal constituită, iar valorile economice care compun patrimoniul sunt investite, adică realmente folosite într-o anumită activitate economică lucrativă aducătoare de profit (lucrum = câștig) sau în alte activități cu caracter nelucrativ (needucător de venituri) – activități administrative, social-culturale, etc.

### **1.1.3. Aspecte privind relația contabilitate-patrimoniu**

Definiția obiectului contabilității reflectă trăsăturile esențiale ale elementelor definatorii cuprinzând genul proxim și diferența specifică. De aceea, sunt necesare unele precizări menite să ajute la înțelegerea mai cuprinzătoare și mai profundă a obiectului contabilității.

În acest plan se impun următoarele sublinieri cu privire la relația dintre contabilitate și patrimoniu:

➤ În sfera obiectului contabilității sunt cuprinse toate elementele structurale de Activ și cele de Pasiv ale patrimoniului, deci este vorba de o cuprindere cu caracter exhaustiv (până la epuizare).

➤ Înregistrarea în contabilitate a elementelor patrimoniale se efectuează în mod individualizat ținând seama de particularitățile specifice ale fiecărui element prin utilizarea unui cont distinct în care se înscriu într-o anumită ordine și după anumite reguli toate datele privind elementul patrimonial de activ și de pasiv.

➤ Modificările la care sunt supuse elementele patrimoniale sunt determinate de operațiile economice și financiare efectuate pe parcursul desfășurării activității unității patrimoniale. În funcție de conținutul lor pot fi grupate în:

- operații de investiții
- operații de exploatare
- operații de finanțare.

Aceste trei categorii de operații formează obiectul înregistrării în contabilitate aplicând principiul dublei înregistrări.

➤ Ambele circuite ale sistemului informațional contabil (contabilitatea financiară și cea de gestiune) sunt folosite pentru realizarea obiectului contabilității.

➤ Utilizarea etalonului bănesc este legată nemijlocit de realizarea obiectului contabilității prin aceea că evaluarea în bani a elementelor patrimoniale ajută la *omogenizarea valorică* a acestora – cerință esențială pentru reflectarea acestora în contabilitate. Noțiunea de evaluare a patrimoniului nu se suprapune cu aceea de evaluare a întreprinderii, aceasta din urmă fiind o lucrare complexă efectuată de o echipă de evaluatori după anumite tehnici și procedee specifice prin care patrimoniul global și fiecare element al acestuia sunt actualizate valoric la nivelul pieței.

➤ Informațiile contabile obținute prin înregistrarea existenței și mișcările elementelor patrimoniale sunt supuse periodic operațiilor de verificare, control și analiză, urmărindu-se următoarele obiective principale :

- obținerea certitudinii asupra exactității informațiilor contabile, constituind una din cerințele esențiale pentru redarea cu ajutorul bilanțului contabil a imaginii fidele a patrimoniului;
- constatarea pe baza controlului a măsurii în care este asigurată integritatea materială și utilizarea în condiții de eficiență a mijloacelor materiale și bănești;
- efectuarea analizei economico-financiare a tuturor componentelor patrimoniului formulându-se în urma acesteia concluzii și decizii în baza cărora se conturează activitatea pentru viitor.

➤ Obiectul contabilității include în sfera sa unele elemente specifice, în baza cărora se determină rezultatele financiare (*profit* sau *pierdere*). Aceste elemente constau în venituri și cheltuieli. Orice activitate este generatoare de cheltuieli și venituri.

Cheltuielile constau pe de o parte în sume de bani plătite sau de plătit ca echivalent valoric al bunurilor materiale, lucrărilor executate și serviciilor achiziționate de la furnizori, sume datorate bugetului statului cu titlu de impozite și taxe și pe de altă parte constau în consumuri de bunuri materiale în scop productiv sau neproductiv. Ex: materii prime consumate în secțiile de producție se transformă în cheltuieli cu materii prime.

Veniturile sunt reprezentate de sumele încasate sau de încasat (vânzare pe credit) ca echivalent valoric al livrărilor de bunuri (produse finite, mărfuri), lucrărilor executate sau serviciilor prestate. La nivelul unităților patrimoniale (microeconomic) suma totală a veniturilor încasate mai poartă denumirea de cifră de afaceri. Prin compararea sumei totale a veniturilor cu suma totală a cheltuielilor se determină rezultatul financiar.

Cheltuielile, indiferent de natura și destinația lor, sunt elemente de activ deoarece sunt generate de alte elemente de activ (mijloace materiale, bănești) care prin consumare sau plăți se transformă în cheltuieli. Veniturile, indiferent de genul obiectului de activitate care le-a generat, sunt elemente de pasiv, prin aceea că reprezintă sursa unei părți din mijloacele bănești componente ale activului patrimonial.

Rezultatele financiare sunt determinate în faza finală a circuitului economic, ceea ce impune ca mișcarea și transformările elementelor patrimoniale să fie reflectate