

CONTABILITATE DE LA TEORIE LA PRACTICĂ

Metodă și modelare

TRAIAN-OVIDIU CALOTĂ

**CONTABILITATE
DE LA TEORIE LA PRACTICĂ**

Metodă și modelare

Ediția a III-a, adăugită și revizuită



**EDITURA UNIVERSITARĂ
București, 2017**

Colecția ȘTIINȚE ECONOMICE

Redactor: Gheorghe Iovan
Tehnoredactor: Ameluța Vișan
Coperta: Monica Balaban

Editură recunoscută de Consiliul Național al Cercetării Științifice (C.N.C.S.) și inclusă de Consiliul Național de Atestare a Titlurilor, Diplomelor și Certificatelor Universitare (C.N.A.T.D.C.U.) în categoria editurilor de prestigiu recunoscut.

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
CALOTĂ, TRAIAN OVIDIU

Contabilitate : de la teorie la practică : metodă și modelare / Traian Calotă. - Ed. a 3-a, rev. și adăug.. - București : Editura Universitară, 2017
Conține bibliografie
ISBN 978-606-28-0561-6

657

DOI: (Digital Object Identifier): 10.5682/9786062805616

© Toate drepturile asupra acestei lucrări sunt rezervate, nicio parte din această lucrare nu poate fi copiată fără acordul Editurii Universitare

Copyright © 2017
Editura Universitară
Editor: Vasile Muscalu
B-dul. N. Bălcescu nr. 27-33, Sector 1, București
Tel.: 021 – 315.32.47 / 319.67.27
www.editurauniversitara.ro
e-mail: redactia@editurauniversitara.ro

Distribuție: tel.: 021-315.32.47 / 319.67.27 / 0744 EDITOR / 07217 CARTE
comenzi@editurauniversitara.ro
O.P. 15, C.P. 35, București
www.editurauniversitara.ro

CUPRINS

INTRODUCERE	9
CUVÂNT ÎNAINTE	10
CAPITOLUL 1. ROLUL SI LOCUL CONTABILITĂȚII ÎN ORGANIZAREA ȘI CONDUCEREA ACTIVITĂȚILOR ECONOMICE	11
1.1. Obiect și precizări terminologice	11
1.2. Funcțiile contabilității	19
1.3. Principiile contabilității	20
1.4. Metoda contabilității	27
1.5. Structura, organizarea și conducerea contabilității	32
CAPITOLUL 2. EVIDENȚIEREA ȘI RAPORTAREA STĂRII UNEI ENTITĂȚI ECONOMICE	36
2.1. Aspecte generale cu privire la reglementările contabile aplicabile în România	37
2.2. Aspecte generale cu privire la situațiile financiare anuale ale entităților care aplică Ordinul 1802/2014	40
2.2.1. Ce se înțelege prin exercițiul financiar?	40
2.2.2. Cum sunt clasificate entitățile raportoare?	41
2.2.3. Care este tipul de raportare în funcție de categoria entității? ..	44
2.2.4. Cine întocmește și semnează situațiile financiare anuale?	49
2.2.5. Care este termenul de întocmire și depunere?	50
2.2.6. Societățile sunt obligate să publice situațiile financiare?	52
2.2.7. Cine sunt utilizatorii situațiilor financiare anuale?	52
2.2.8. Care este utilitatea informațiilor contabile din situațiile financiare anuale din perspectiva managementului?	53
2.2.9. Exerciții de comunicare	54
2.3. Bilanțul contabil	55
2.3.1. Definiție, formă și structură	56
2.3.2. Rolul și structura elementelor de patrimoniu	61
2.3.2.1. Activul	61
2.3.2.2. Pasivul	74
2.3.2.3. Exerciții de comunicare	84
2.3.3. Impactul operațiunilor asupra patrimoniului	96
2.3.3.1. Analiza modificărilor bilanțiere prin prisma efectului operațiilor economico-financiare asupra relației Active = Pasive	96

2.3.3.2.	Analiza modificărilor bilanțiere prin prisma efectului operațiunilor economico-financiare asupra relației: $A - D = C$	99
2.3.3.3.	Exerciții de comunicare.....	103
2.4.	Contul “profit și pierdere” (contul de rezultate).....	105
2.4.1.	Contul profit și pierdere - instrument de măsurare și raportare a performanței entității economice.....	105
2.4.2.	Structura și formatul contului profit și pierdere	106
2.4.2.1.	Recunoașterea cheltuielilor curente	107
2.4.2.2.	Recunoașterea veniturilor curente.....	112
2.4.2.3.	Cheltuieli și venituri curente versus cheltuieli și venituri înregistrate în avans	121
2.4.2.4.	Structurarea cheltuielilor curente	122
2.4.2.5.	Structurarea veniturilor curente.....	124
2.4.2.6.	Formatul contului de rezultate	125
2.4.2.7.	Exerciții de comunicare.....	128
2.5.	Situația modificărilor capitalului propriu.....	132
2.6.	Situația fluxurilor de trezorerie	134
2.6.1.	Generalități.....	134
2.6.2.	Clasificări ale reglementărilor contabile	134
2.6.3.	Studiu de caz metoda directă.....	136
2.6.4.	Modelul situației fluxurilor de trezorerie prin metoda directă	139
2.6.5.	Exerciții de comunicare.....	140
2.7.	Note explicative la situațiile financiare anuale	143
CAPITOLUL 3. SISTEMUL DE CONTURI		145
3.1.	Contul contabil.....	145
3.1.1.	Definirea și configurația contului.....	145
3.1.2.	Regulile de funcționare a conturilor	149
3.1.3.	Simpla și dubla înregistrare.....	151
3.1.3.1.	Simpla înregistrare	151
3.1.3.2.	Dubla înregistrare.....	152
3.2.	Analiza contabilă a operațiilor economico-financiare. Formula contabilă. Articolul contabil.....	153
3.2.1.	Analiza contabilă și configurarea formulei contabile.....	154
3.2.2.	Clasificarea formulei contabile	155
3.2.2.1.	Formula contabilă simplă.....	156
3.2.2.2.	Formula contabilă compusă	156
3.2.2.3.	Formula contabilă curentă.....	158
3.2.2.4.	Formula contabilă de stornare.....	158
3.3.	Clasificarea conturilor	160

3.4.	Exerciții de comunicare	163
3.5.	Planul de conturi general.....	167
3.5.1.	Conturi de trezorerie.....	169
3.5.2.	Conturi de stocuri	170
3.5.3.	Conturi de imobilizări	174
3.5.4.	Conturi de creanțe	180
3.5.5.	Conturi de datorii.....	181
3.5.6.	Conturi de cheltuieli	186
3.5.7.	Conturi de venituri.....	187
3.5.8.	Conturi de capitaluri.....	188
3.5.9.	Exerciții de comunicare.....	191
3.6.	Balanța de verificare	201
3.6.1.	Definiție și funcții	201
3.6.2.	Clasificare	202
3.6.3.	Metodologie de întocmire	204
3.6.4.	Exemplificarea modului de întocmire	205
3.6.5.	Studiu de caz	208
3.6.6.	Exerciții de comunicare.....	235
3.6.7.	Exerciții propuse spre rezolvare	238
CAPITOLUL 4. DOCUMENTE FINANCIAR-CONTABILE.....		241
4.1.	Definire. Funcții și clasificare	241
4.2.	Documentele justificative.....	243
4.3.	Registrelle contabile	244
4.4.	Studii de caz	247
4.5.	Exerciții de comunicare.....	266
CAPITOLUL 5. EVALUAREA ÎN CONTABILITATE		269
5.1.	Principiile evaluării	269
5.2.	Elemente de tehnica evaluării în contabilitate.....	270
5.2.1.	Evaluarea la intrare.....	272
5.2.2.	Evaluarea la ieșire	274
5.2.3.	Tehnici de estimare a costurilor	284
5.3.	Exerciții propuse spre rezolvare.....	288
BIBLOGRAFIE		291
LISTA FIGURILOR		293
Anexa 1 PLANUL DE CONTURI GENERAL		294

INTRODUCERE

Ediția a III-a a cărții de specialitate „Contabilitate. De la teorie la practică. Metodă și modelare”, care se adresează tuturor celor care doresc să-și însușească sau/și să-și aprofundeze cunoștințele din domeniul contabilității, a fost îmbunătățită prin actualizarea cu ultimele modificări intervenite în legislația contabilă, prin abordarea dintr-o nouă perspectivă a principalelor concepte și includerea de exemple practice mai sugestive. În acest scop, pe lângă prezentarea detaliată a principalelor aspecte teoretice, s-a pus un mare accent pe sintetizarea sub formă schematică a noțiunilor ce prezintă structuri și relaționări complexe, precum și pe algoritmizarea și, în final, reprezentarea, sub formă de scheme logice, a unor procese specifice contabilității. Aceste aspecte care personalizează lucrarea sunt completate prin îmbinarea armonioasă a cunoștințelor teoretice cu exemple practice rezolvate, dar și cu exemple adresate cititorului pentru a fi rezolvate și a se asigura astfel o sporire substanțială a eficacității procesului de învățare.

Prin urmare, se poate spune că, prin detalierea în modalitățile descrise mai sus a problematicii contabilității, începând cu rolul și locul acesteia în organizarea și conducerea activităților economice, metoda de lucru, evidențierea și raportarea stării unei entități economice, această nouă ediție se constituie într-un instrument important, la îndemâna tuturor celor interesați să învețe și să se specializeze în acest domeniu. În același timp, cartea este accesibilă și utilă managerilor de la toate nivelele ierarhice întrucât le asigură baza teoretică și practică necesare organizării și conducerii eficiente a activităților economice.

Nu în ultimul rând, în carte au fost inserate o serie de aspecte care contribuie la evidențierea caracterului științific al contabilității, precum și la crearea de premise pentru perfecționarea în continuare a contabilității ca sistem informațional și, implicit, ca știință.

CUVÂNT ÎNAINTE

Confruntată cu mediul economic și social, contabilitatea se caută pe sine, examinându-și teoria și metoda, modelele și modelarea.

O asemenea căutare are loc între normativ și pozitiv, constructiv și practici specifice bune, între pecuniar și social.

Discutată prin prisma demersului de mai sus, cartea de specialitate cu titlul „Contabilitate. De la teorie la practică. Metodă și modelare” capătă o semnificație și utilitate deosebite pentru toți cei care doresc să-și însușească principiile, conceptele, regulile, convențiile, raționamentele profesionale și practicile specifice domeniului contabilității. Pentru toți „producătorii” și utilizatorii de informații economice și financiare, aceștia găsesc în lucrarea de față un răspuns fundamentat în plan teoretic la mecanismele contabilității.

Raportată la nevoia universitară specializată în economie, această carte de specialitate oferă fundamentele teoretice și metodologice ale contabilității ca disciplină științifică de învățământ. Ea pune în discuție întrebări, idei, concepte, teze și soluții privind organizarea și funcționarea contabilității. Și pentru a fi pe măsură, cartea este generoasă cu tot ceea ce este paradigmă, teorie și metodă în știința contabilității, ea are esență, relevanță și aplicație în domeniul tratamentelor contabile orientate spre culegerea, prelucrarea și prezentarea informațiilor în situațiile financiare.

De asemenea, lucrarea oferă informații în egală măsură pentru toți utilizatorii de informații contabile, fie ei investitori de capital, împrumutători, creditori, instituții publice, instituții informaționale, dar și manageri de întreprinderi și afaceri. Din sfera interesului pentru bazele contabilității nu trebuie uitați experții contabili și contabilii autorizați. În acest sens, lucrarea poate fi reținută ca suport teoretic și practic care invită la perfecționare și dezvoltare.

Conținutul și formele de raționare ale cărții beneficiază de acumulările literaturii de specialitate și dispozițiile standardelor și reglementărilor contabile. Pozitivul, normativul și constructivul se regăsesc pe măsură în conținutul prezentei cărți de contabilitate.

În final, lucrarea îmi oferă posibilitatea de a vă spune să o receptați ca teorie și metodă privind modelul și modelarea într-o contabilitate aflată în plină stare de căutare și regăsire.

15.10.2013

PROFESOR UNIVERSITAR DOCTOR
Mihai RISTEA

CAPITOLUL 1

ROLUL SI LOCUL CONTABILITĂȚII ÎN ORGANIZAREA ȘI CONDUCEREA ACTIVITĂȚILOR ECONOMICE

1.1. Obiect și precizări terminologice

Dezvoltarea graduală, în timp, a forțelor de producție, a diviziunii sociale a muncii, apariția și dezvoltarea organizațiilor economice, au făcut nu doar necesară ci și obligatorie, dezvoltarea unei tehnici speciale de informare, denumită contabilitate, care să asigure „măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute”¹. Altfel spus, „privită ca tehnică și metodă de înregistrare, contabilitatea reflectă și controlează, pe baza unui sistem propriu de informații, patrimoniul unităților economice și administrative, autonomizate din punct de vedere gestionar, modificările care se produc ca urmare a proceselor de aprovizionare, producție și desfacere, precum și rezultatele obținute în activitatea economică”².

Pentru înfăptuirea acestui obiect de activitate, contabilitatea utilizează procedee specifice de „înregistrare cronologică și sistematică, prelucrare, publicare și păstrare a informațiilor”³. În acest fel, contabilitatea devine principala sursă de cunoaștere de către management a stării reale a organizației economice, cea care, prin analizele efectuate și documentele (rapoartele) elaborate, asigură suportul real și legal al deciziilor.

Privitor la statutul contabilității, există încă multe controverse, fiind definită ca știință, tehnică, artă a înregistrării tranzacțiilor și evenimentelor, limbaj al comunicării, sistem informațional economico-financiar etc. Astfel, edificatoare în acest sens, este definiția agreată de Institutul național de dezvoltare profesională continuă a membrilor CECCAR: „Contabilitatea este un limbaj specific de vehiculare a informațiilor, care descrie evenimente

¹ Art. 2 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în 2008.

² Bucur I., Introducere în contabilitate, Editura C.H.Beck, București, 2012, pag. 12.

³ Art. 2 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în 2008.

cuantificate în unități monetare. Contabilitatea este un sistem de organizare, codificare și transmitere a informațiilor descriptive”⁴.

Autorii, care o definesc ca știință, fac distincție între contabilitatea ca știință economică sau știință de gestiune. Totuși, în practică, contabilitatea reprezintă un instrument pus în slujba managementului atât la nivel micro cât și macroeconomic, care îi permite să cunoască și să gestioneze resursele ce aparțin organizației și să determine rezultatul din activitatea acesteia.

Ca produs al unei activități îndelungate, contabilitatea a evoluat de la practică la teorie. Astfel, practica a instituit principiile și regulile pe care se bazează acum doctrina contabilă ca răspuns la încercările de anticipare a nevoilor de informare contabilă, a tehnicilor și instrumentelor contabile care trebuie dezvoltate în perspectivă. Altfel spus, „din momentul în care ținerea conturilor s-a extins de la nivelul de evidență strict personală la nivelul la care să evidențieze aspectele impersonale ale afacerilor comerciale, contabilitatea a prezentat o teorie specifică, o formă specifică și o tehnică specifică”⁵.

Din punct de vedere practic, contabilitatea mai poate fi considerată ca un sistem integrat de tehnici și instrumente pentru culegerea, prelucrarea, transmiterea, utilizarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară și performanța organizației, strict necesare luării deciziei manageriale. Pentru aceasta, procedurile și metodele de culegere, agregare și sintetizare a datelor (materia primă), în vederea transformării lor în informații (produs finit), sunt vitale pentru asigurarea rigurozității și eficienței acestor decizii. Mai mult decât atât, configurația structurii și a fluxului de informații și decizii din cadrul unui astfel de sistem este de o mare complexitate, necesitând o calificare adecvată a personalului ce lucrează în domeniu. Acest lucru este ilustrat în Fig.1.1⁶.

⁴ Corpul Experților contabili și contabililor autorizați din România (CECCAR), „Contabilitate și control de gestiune”, Editura CECCAR, 2010, pag. 14.

⁵ A.C.Littleton, „Accounting evolution to 1900”, Ediția a II-a, Editura Russell & Russell, New York, 1966, pag. 77.

⁶ Calotă, T.,O., Informația contabilă în managementul activității de turism (Teza de doctorat), Coordonator științific: Profesor univ. dr. Possler Ladislau, București, 2010, pag. 62.

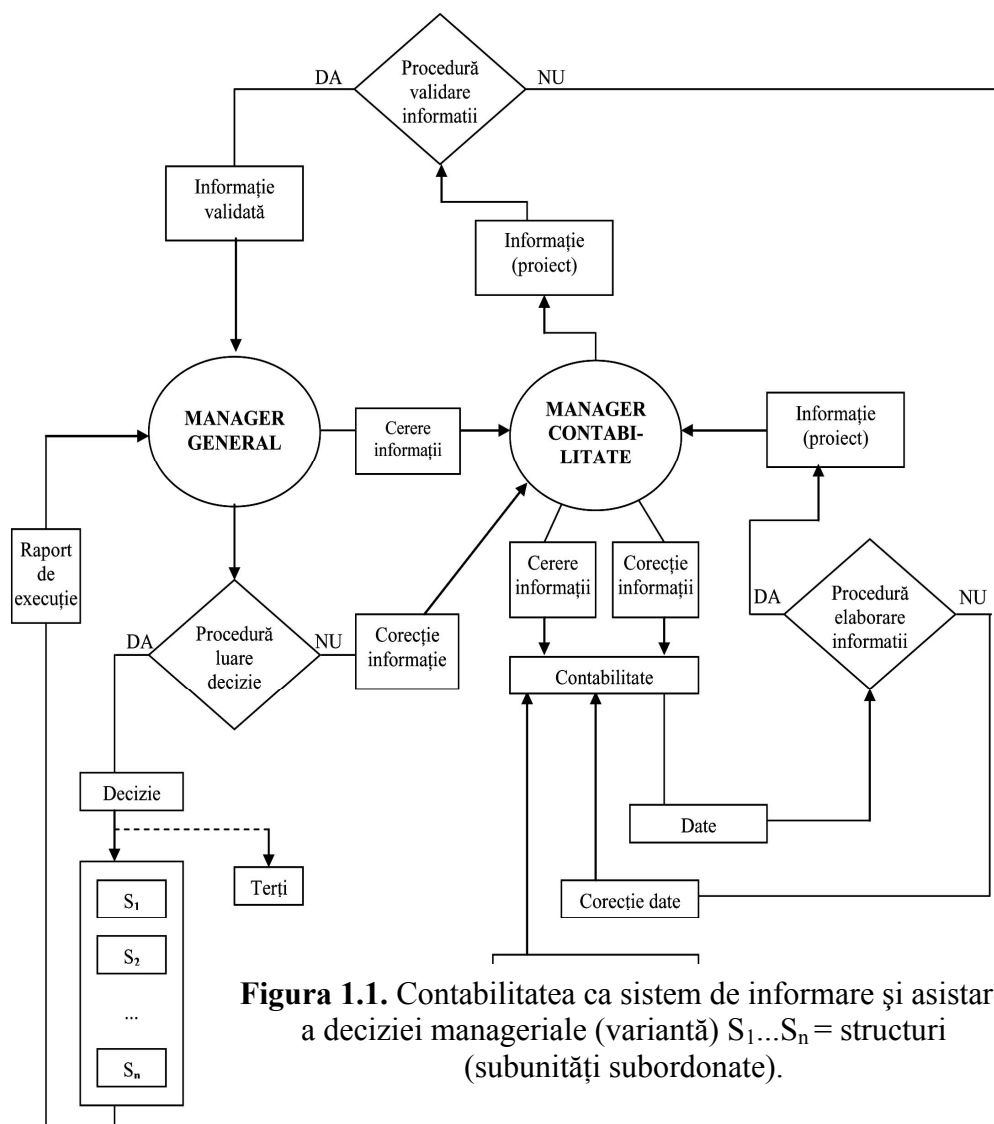


Figura 1.1. Contabilitatea ca sistem de informare și asistare a deciziei manageriale (variantă) $S_1...S_n$ = structuri (subunități subordonate).

Notă: Informațiile, potrivit acestui sistem de informare, reprezintă: situații și rapoarte la termen, sau la cerere, informări, bilanțe, bilanțuri etc.; se poate observa interconectarea celor trei sisteme de bază ale unei entități: decizional, informațional și operativ.

Observăm că într-o entitate economică, managerul general este cel care, pe baza procedurilor și instrucțiunilor de lucru, primește, la termenele stabilite sau la cerere, informațiile contabile necesare luării deciziilor. Managerul contabilității, prin aparatul de lucru al contabilității, culege și procesează date, pe care, prin tehnici specifice, le convertește în informații ce sunt prezentate apoi managerului general. Pe baza lor, acesta elaborează și transmite deciziile

către structurile subordonate și către terți (după caz). Totuși, se mai poate observa că procesul de culegere a datelor și de elaborare a informațiilor trebuie permanent să suporte validări pentru conformitate cu realitatea, pentru a asigura temeinicia deciziilor manageriale și prevenirea erorilor. Aceste precizări sunt extrem de importante pentru că, încă din etapa inițierii în contabilitate, să se înțeleagă corect locul și rolul acesteia în organizarea și conducerea activității economice.

Am folosit aici noțiunea de entitate economică în sensul de întreprindere, firmă, societate comercială, organizație cu caracter economic (producție de bunuri, prestări de servicii, executări de lucrări etc.), având o structură ierarhizată condusă, începând cu managerul general și continuând cu managerii de la toate nivelele ierarhice, pe baza legislației în vigoare și a reglementărilor proprii. Un exemplu de entitate economică este prezentat în figura 1.2:

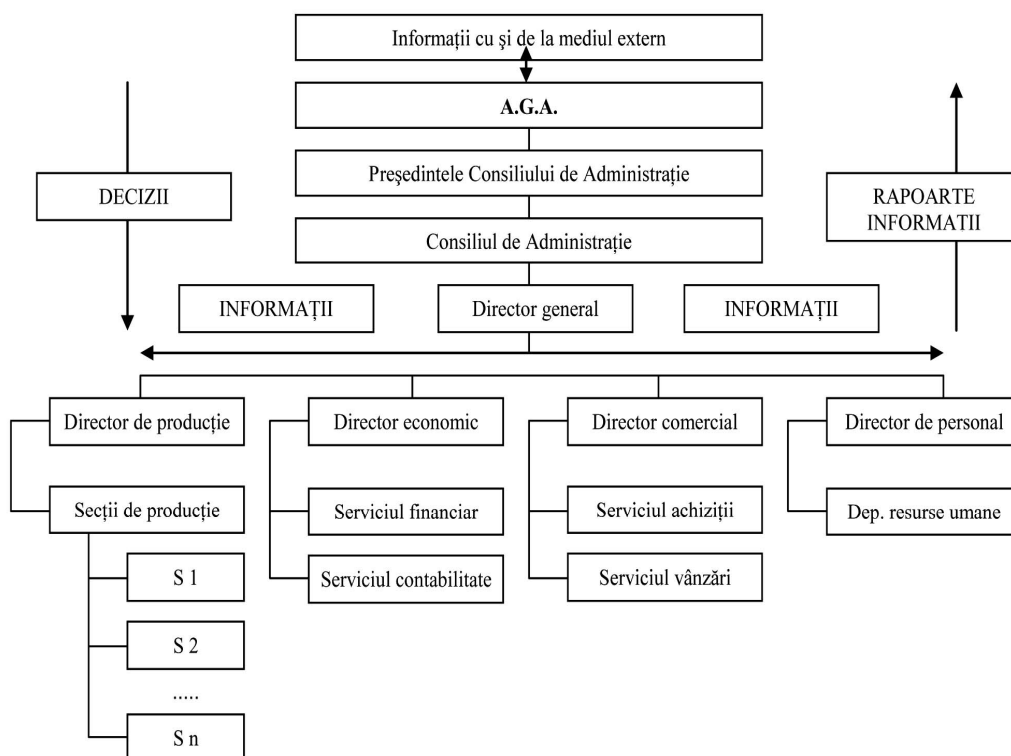


Figura 1.2. Schemă de principiu (variantă) a unei entități economice

Notă: A.G.A. = Adunarea generală a acționarilor (de exemplu, pentru societăți comerciale pe acțiuni) sau Adunarea generală a asociaților (de exemplu, pentru societățile comerciale cu răspundere limitată).

În schema prezentată observăm organizarea ierarhizată în cadrul căreia se realizează un flux informațional intern cu triplu circuit:

- (i) *de sus în jos*, transmiterea deciziilor;
- (ii) *de jos în sus*, raportarea informațiilor, inclusiv privind modul de executare a deciziilor;
- (iii) *transmitere informații pe orizontală*, între structurile de pe același nivel ierarhic, aflate în relaționare permanentă sau temporară.

În același timp, se observă că entitățile economice comunică cu exteriorul prin transmiterea și, respectiv, primirea de informații și/sau decizii, iar structurile contabile sunt parte integrantă, foarte importantă, cu relevanță în economia acestei cărți. În România, organizarea și funcționarea entităților economice sunt reglementate de diverse acte normative, spre exemplu reglementarea entităților constituite pe baza proprietății private și a liberei inițiative face obiectul legii 31/1990 privind societățile comerciale, republicată în 2008.

Literatura de specialitate utilizează două concepte distincte în descrierea obiectului contabilității, fiecare din ele bazându-se pe o categorie economică specifică. Acestea sunt: concepția juridică și, respectiv, concepția economică.

a) Concepția juridică presupune definirea obiectului contabilității ca având la bază *categoria economică de patrimoniu*. Conform acestei concepții, contabilitatea a apărut din necesitatea de a răspunde în planul cunoașterii la exercițiul administrării și gestionării patrimoniului. Conceptul de patrimoniu vizează „totalitatea drepturilor și obligațiilor cu valoare economică, precum și a bunurilor materiale la care se referă aceste drepturi, care aparțin unei persoane (fizice sau juridice)”.⁷

Altfel spus, prin patrimoniu înțelegem acea structură a producției de mărfuri, prin care se asigură producerea și folosirea bunurilor economice în legătură cu care, în plan juridic iau naștere drepturi și obligații. Pentru ca un patrimoniu să existe sunt necesare două componente interdependente:

- persoana juridică sau fizică în calitate de subiect de drepturi și obligații, denumită titular de patrimoniu;
- bunurile economice, ca obiect al relațiilor de drepturi și obligații.

Bunurile economice formează substanța materială a patrimoniului, în timp ce drepturile și obligațiile exprimă raporturi de proprietate în cadrul

⁷ Dicționarul explicativ al limbii române, DEX, 1998.

căroră se asigură posesiunea, folosința și administrarea bunurilor. Ele au o determinare *existențială* și una *economică*.

Determinarea existențială evidențiază faptul că ele au o formă concretă și identificabilă, ca de exemplu clădiri, utilaje, materiale, produse finite, mărfuri etc.

Determinarea economică se referă la valoarea de întrebuințare și valoarea bunurilor. Valoarea de întrebuințare este dată de suma calităților unui bun, care-i dau utilitate. Valoarea este consecința participării bunului la circuitul marfă-bani, care permite exprimarea mărimii sale în etalon bănesc.

Drepturile asupra bunurilor economice iau naștere atunci când titularul de patrimoniu, parte într-un raport juridic, nu este obligat să acorde o prestație. În schimb, obligațiile apar în măsura în care el trebuie să îndeplinească o anumită prestație sau să acorde un echivalent bănesc. În plan economic, drepturile corespund patrimoniului propriu, iar obligațiile patrimoniului străin.

Putând fi studiat din diverse puncte de vedere, patrimoniul constituie obiect de studiu nu numai al contabilității, ci și al altor discipline. Contabilitatea studiază modul în care se asigură gestionarea, administrarea patrimoniului, cât și echilibrul intern al acestuia. Pentru contabilitate, elementele patrimoniale prezintă interes în calitatea lor de mărimi economice măsurate și evaluate în expresie bănească.

Contabilitatea înregistrează în condiții concrete de loc și timp circuitul elementelor patrimoniale, măsoară și calculează în expresie bănească mărimea valorilor patrimoniale și dezvăluie prin analiză și control, în ce măsură se asigură integritatea materială și gestiunea eficientă a acestor valori. Prin urmare, contabilitatea este știința evidenței, calculului, analizei și controlului stării și mișcării patrimoniului. În baza informațiilor ce emană din contabilitate se fundamentează deciziile privind investiția, finanțarea, utilizarea și recuperarea valorilor patrimoniale. Tot prin contabilitate se asigură și controlul asupra realizării deciziilor.

În plan juridic, contabilitatea este folosită ca instrument de cunoaștere și reflectare a normelor privitoare la conservarea, administrarea și dreptul de dispoziție asupra patrimoniului. Astfel, toți autorii literaturii de specialitate sunt de acord că, „în cadrul patrimoniului, se crează un echilibru permanent între bunurile economice pe de-o parte și relațiile de drepturi și obligații cu valoare economică”⁸. Acesta se exprimă prin relația de echivalență: $B_E = D + O$, unde:

⁸ Ciobănașu, M., *Analiza economico-financiară*, Editura Universitară, București, 2011.

B_E = bunuri economice

D = drepturi

O = obligații cu valoare economică

Este ecuația fundamentală a contabilității care descrie situația patrimonială. Din ea rezultă că: $B_E - O = D$

Titularul de patrimoniu își asigură independența financiară sau autonomia în situația în care: $P_N = B_E - O$, unde: P_N = patrimoniul net. Condiția este ca $B_E > O$

Bunurile economice formează substanța materială a patrimoniului și sunt cunoscute sub denumirea de *activ*, în timp ce *drepturile și obligațiile* indică modul de procurare, de finanțare a bunurilor și alcătuiesc *pasivul*. Prin urmare, starea de echilibru dintre cele două mărimi ia forma ecuației patrimoniale exprimată prin egalitatea: $A = P$, unde A = activ, P = pasiv. Sau altfel spus: $A = C_p + O$, unde C_p = capital propriu; O = obligații (datorii).

Capitalul propriu semnifică drepturile proprietarului, iar obligațiile, drepturile creditorilor. Ca urmare: $P = D + O$

În cadrul proceselor interne, bunurile economice se află într-o continuă mișcare și transformare. De aceea, obiectul contabilității constă în studiul echilibrului specific al proceselor sau activităților economice interne, prin care se produc transformări cantitative și calitative în volumul și structura patrimoniului. Acest echilibru este o expresie a faptului că orice proces economic este simultan consumator de resurse și generator de rezultate.

În obiectul contabilității, echilibrul specific proceselor economice este definit de relația între cheltuieli și venituri. Prin compararea celor două mărimi se determină rezultatul:

- *profit*: dacă $V > C$,

- *pierdere*: dacă $C > V$

unde V = venituri și C = cheltuieli.

Rezultă că, *după concepția juridică* obiectul contabilității constă în evidența, calculul, analiza și controlul, în expresie bănească, a circuitului patrimonial, cu specificarea raporturilor de proprietate și financiare în care se află acesta precum și a rezultatului obținut prin administrarea sa.

Cheltuielile și veniturile reprezintă factori care măresc sau micșorează patrimoniul net. Acesta poate spori prin obținerea și capitalizarea profitului.

În această concepție:

➤ *veniturile* desemnează valoric bogăția creată de organizație sau primită de la mediul economico-social, având ca efect creșterea patrimoniului net (capitalului propriu) alta decât cea obținută prin contribuția proprietarului;

- *cheltuielile* reprezintă, tot valoric, utilizarea bogăției în procesul de exploatare, având ca efect micșorarea patrimoniului net, alta decât distribuirea către proprietar.

b) Concepția economică stabilește că obiectul contabilității are la bază *categoria economică de capital*. Acesta desemnează relațiile de proprietate și valorile economice investite și utilizate în activitatea organizației. Ca urmare ecuația capitalului este: $U = R$, unde: U = utilizări, R = resurse.

Termenul de „utilizări” desemnează modul de folosire a resurselor în activitatea organizației, (respectiv capital fix și capital circulant), iar cel de „resurse” proveniența, sursa de procurare a capitalului (respectiv capital propriu al proprietarului și capital străin, al creditorilor). Dacă înlocuim termenul de „utilizări” cu cel de „resurse”, iar pe cel de „resurse” cu cel de „capitaluri”, ecuația devine: $R = C_A$, unde: C_A = Capitaluri, dar: $C_A = C_P + C_S$, unde C_S = Capital străin (al creditorilor, care reprezintă de fapt DATORII)

Ca urmare, poziția financiară a organizației este dată de ecuația fundamentală a contabilității: $A = C_p + D$, de unde: $C_p = A - D$

Semnificația terminologică este următoarea:

Activele (A) reprezintă resurse controlate de întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute și de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru întreprindere.

Capitalul propriu (Cp) reprezintă interesul rezidual al acționarilor în activele întreprinderii (ceea ce rămâne) după deducerea tuturor datoriilor sale. Ca urmare: $A_N = C_p = A - D$, unde A_N = activul net.

Datoriile (D) sunt obligații controlate în prezent de întreprindere, decurgând din evenimente trecute și prin decontarea cărora se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice.

Veniturile (V) constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creșteri ale activelor, ori micșorări ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor:

Cheltuielile (C) constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor ori creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari. Având în vedere cele prezentate, se poate spune că, potrivit *concepției economice*, obiectul contabilității constă în măsurarea, evaluarea, înregistrarea și sintetizarea în etalon monetar a tranzacțiilor și evenimentelor în

scopul obținerii de informații cu privire la poziția financiară și performanța organizației.

1.2. Funcțiile contabilității

Așa cum am arătat anterior, contabilitatea este cea care, prin gruparea, prelucrarea și sintetizarea datelor primare, dă posibilitatea evidențierii căilor de procurare a mijloacelor economice în corelație cu modul de utilizare a lor, în cadrul entității. Concomitent, furnizează date cu privire la cheltuielile, veniturile și rezultatele obținute. Totodată, prin reflectarea mișcării valorilor economice, contabilitatea caracterizează starea lor, intrările și ieșirile, precum și procesele interne care transformă intrările în ieșiri. Starea la un moment dat, intrările și ieșirile elementelor patrimoniale, aflate în gestiunea unei entități sunt evidențiate ca raport de echivalență *mijloace = surse de proveniență*.

Acest raport oferă posibilitatea *cunoașterii* situației economico-financiare a entității, capacitatea acesteia de a-și asigura propria finanțare, de a restitui creditele, de a contribui la dezvoltarea generală a societății, etc.

Contabilitatea oferă și posibilitatea *de control* asupra integrității și utilizării eficiente a patrimoniului. Ea permite urmărirea execuției Bugetului de venituri și cheltuieli și determinarea eficienței activității economico-financiare. Ca urmare, ea devine și o *forță probantă în relațiile juridice*. Astfel, având capacitatea de a dovedi producerea efectivă a faptelor care constituie obiectul înregistrării, contabilitatea dă posibilitatea stabilirii răspunderii materiale pentru pagubele aduse averii titularului de patrimoniu, contribuind la menținerea unui climat de ordine și disciplină în administrarea bunurilor economice.

Trebuie, totuși, subliniată latura *economică* a contabilității. Aceasta se materializează prin faptul că, servind ca ghid în gestiune și furnizând informații, contabilitatea permite un calcul economic, al cărui studiu rațional asigură luarea deciziilor corecte.

Contabilitatea tratează informația într-o manieră completă și continuă. Ea descrie datele observate sub toate aspectele și calculează imediat consecințele. Este deci, un instrument de gestiune și o bază de previziune remarcabilă. Toate cele menționate ne dau posibilitatea configurării funcțiilor contabilității, așa cum se poate vedea în Fig.1.3.

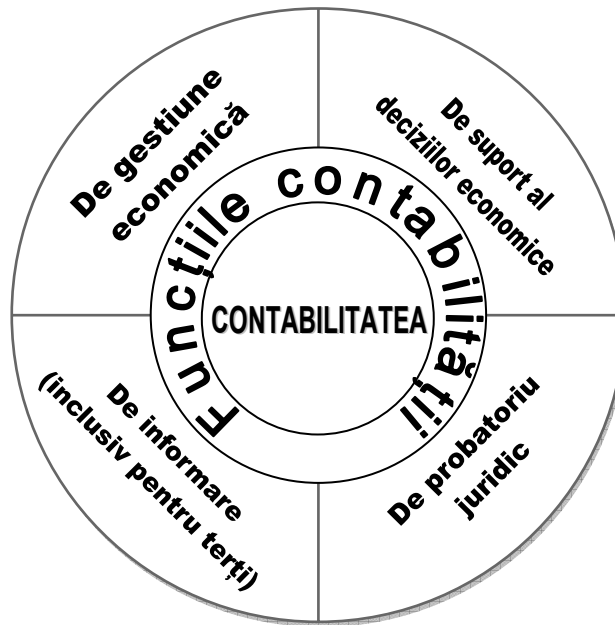


Figura 1.3. Funcțiile contabilității

1.3. Principiile contabilității

În figura 1.1., am prezentat sintetic fluxul activităților de culegere a datelor, de procesare a lor, de construire a informațiilor, de validare a acestora și, în final, de utilizare în luarea deciziilor. Totuși, este foarte importantă existența și utilizarea unor norme contabile care să asigure abordarea unitară a tehnicilor folosite pentru îndeplinirea funcțiilor contabilității. În acest demers, un rol major revine principiilor contabilității, concept asupra căruia încă există deosebiri de vederi în teoria contabilă. Pentru a ilustra acest lucru, în Fig.1.4⁹, prezentăm una dintre variantele complexe, foarte cuprinzătoare.

⁹ Calotă, T.,O., Informația contabilă în managementul activității de turism (Teza de doctorat), Coordonator științific: Profesor univ. dr. Possler Ladislau, București, 2010, pag. 75.