

**Prof. univ. dr. VICTOR MUNTEANU**  
**- coordonator -**

**Lector univ. dr. MIRELA NICULAE**

**Drd. DELIA IBĂNIȘTEANU**

**Drd. CRISTIAN GHEORGHE**

# **BAZELE CONTABILITĂȚII**

**Ediția a VI-a**  
**revăzută și adăugită**



**EDITURA UNIVERSITARĂ**  
**București, 2020**

## CUPRINS

<i>CUVÂNT ÎNAINTE</i> .....	9
<b>CAPITOLUL 1: CONTABILITATEA - EVOLUȚIE ISTORICĂ, DEFINIRE</b> .....	15
1.1. Scurtă privire istorică asupra contabilității.....	15
1.2. Etapele formării și dezvoltării contabilității.....	16
1.3. Locul contabilității în ansamblul cunoașterii științifice .....	17
1.4. Exerciții și probleme.....	21
<b>CAPITOLUL 2: CONTABILITATEA – COMPONENTĂ A SISTEMULUI INFORMAȚIONAL FINANCIAR-CONTABIL</b> .....	22
2.1. Locul contabilității în sistemul științelor economice.....	22
2.2. Evidența economică – componentă a sistemului informațional financiar contabil .....	26
2.3. Atribuțiile și funcțiile contabilității. Sisteme de contabilitate.....	28
2.4. Utilizatorii informației contabile .....	33
2.5. Reglementarea contabilității în România .....	36
2.6. Exerciții și probleme.....	38
<b>CAPITOLUL 3: OBIECTUL ȘI METODA CONTABILITĂȚII</b> .....	40
3.1. Teorii și concepții privind definiția și obiectul contabilității .....	40
3.2. Obiectul de studiu al contabilității .....	43
3.2.1. Activele, datoriile și capitalurile proprii – obiect de studiu al contabilității .....	43
3.2.2. Sfera de acțiune a obiectului contabilității.....	49
3.2.3. De la obiectul contabilității la obiectivul contabilității.....	50
3.3. Procesele economice și relațiile juridice - elemente ale obiectului contabilității.....	52
3.3.1. Procesele economice.....	52
3.3.2. Relațiile juridice.....	53
3.4. Metoda și principiile contabilității .....	54
3.4.1. Noțiunea și conceptul de metodă .....	54
3.4.2. Principiile metodei contabilității.....	57
3.4.2.1. Principiile specifice metodei contabilității.....	57
3.4.2.2. Principiile "general admise" pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare.....	69
3.4.3. Procedeele metodei contabilității.....	70
3.5. Exercițiul financiar – contabil. Sistemul informațional contabil.....	75
3.6. Exerciții și probleme.....	77
	5

<b>CAPITOLUL 4: MODELE DE BAZĂ PRIVIND SITUAȚIA PATRIMONIULUI (ACTIVE, DATORII SI CAPITALURI PROPRII) ȘI A REZULTATELOR OBTINUTE .....</b>	<b>80</b>
4.1. Bilanțul – model privind situația activelor, datoriilor si a capitalurilor proprii (situația poziției financiare) .....	80
4.1.1. Bilanțul: definiție, rol, funcții, feluri, forme .....	80
4.1.2. Bilanțul – procedeu al dublei reprezentări a patrimoniului .....	85
4.1.3. Structuri bilanțiere privind patrimoniul entității .....	88
4.1.3.1. Activul bilanțier.....	89
4.1.3.2. Pasivul bilanțier.....	97
4.1.4. Tipuri de modificări privind activul și pasivul entității .....	101
4.2. Modelarea patrimoniului prin contul de rezultate (contul de profit și pierdere) - situația performanței financiare.....	116
4.3. Exerciții și probleme.....	125
<b>CAPITOLUL 5: TEORIE ȘI MODEL PRIVIND CONTUL. MECANISMUL CONTABIL: ANALIZA, ÎNREGISTRAREA ȘI CONTROLUL TRANZACȚIILOR (OPERAȚIILOR) ÎN CONTURI.....</b>	<b>128</b>
5.1. Noțiunea, necesitatea și conținutul contului.....	128
5.2. Structura și forma contului.....	132
5.3. Regulile de funcționare a conturilor .....	137
5.4. Dubla înregistrare și corespondența conturilor .....	141
5.5. Analiza contabilă a tranzacțiilor economice și reflectarea lor în contabilitate. Formula și articolul contabil.....	145
5.6. Sistemul de conturi și clasificarea lor.....	152
5.7. Normalizarea contabilității. Planul de conturi general .....	156
5.8. Balanța de verificare - procedeu specific al metodei contabilității.....	176
5.8.1. Noțiunea, importanța și funcțiile balanței de verificare.....	176
5.8.2. Principiul balanței conturilor .....	177
5.8.3. Avantajele balanței conturilor.....	177
5.8.4. Clasificarea balanței conturilor .....	177
5.8.5. Întocmirea balanței de verificare a conturilor .....	180
5.9. Exerciții și probleme.....	180
<b>CAPITOLUL 6: DOCUMENTELE CONTABILE .....</b>	<b>182</b>
6.1. Noțiunea și importanța documentelor contabile.....	182
6.2. Delimitări privind documentele contabile.....	183
6.2.1. Documentele sau piesele justificative .....	184
6.2.2. Registrele contabile.....	188
6.2.3. Documentele contabile de sinteză sau situațiile financiare.....	193
<b>CAPITOLUL 7: EVALUAREA ȘI RECUNOAȘTEREA ELEMENTELOR DIN SITUAȚIILE FINANCIARE .....</b>	<b>206</b>

7.1. Cuantificarea contabilă.....	206
7.2. Evaluarea contabilă.....	207
7.2.1. Bazele de evaluare în contabilitate .....	207
7.2.2. Regulile evaluării ca sistem de referință în formularea politicilor contabile .....	210
7.3. Exerciții și probleme.....	216
<b>CAPITOLUL 8: ROLUL, CONȚINUTUL ECONOMIC, ANALIZA ȘI FUNȚIONAREA CONTURILOR DE CAPITALURI .....</b>	<b>218</b>
8.1. Delimitări și structuri privind capitalurile .....	218
8.2. Conturi privind capitalurile proprii ale entității .....	219
8.2.1. Conturi și tranzacții privind capitalul social.....	219
8.2.2. Alte conturi de capitaluri proprii.....	225
8.2.3. Conturi și tranzacții privind datoriile pe termen lung.....	227
8.3. Exerciții și probleme.....	230
<b>CAPITOLUL 9: ROLUL, CONȚINUTUL ECONOMIC, ANALIZA ȘI FUNȚIONAREA CONTURILOR DE ACTIVE IMOBILIZATE .....</b>	<b>235</b>
9.1. Delimitări. Tipuri de imobilizări.....	235
9.2. Evaluarea imobilizărilor corporale și necorporale.....	236
9.3. Amortizarea: semnificații, durata de utilizare economică, metode de calcul.....	238
9.4. Documente specifice imobilizărilor .....	241
9.5. Conturi și tranzacții privind activele imobilizate.....	243
9.6. Exerciții și probleme.....	248
<b>CAPITOLUL 10: ROLUL, CONȚINUTUL ECONOMIC, ANALIZA ȘI FUNȚIONAREA CONTURILOR DE STOCURI .....</b>	<b>252</b>
10.1. Delimitări și evaluarea stocurilor.....	252
10.2. Conturi și tranzacții privind stocurile .....	256
10.3. Exerciții și probleme .....	265
<b>CAPITOLUL 11: ROLUL, CONȚINUTUL ECONOMIC, ANALIZA ȘI FUNȚIONAREA CONTURILOR DE TERȚI .....</b>	<b>269</b>
11.1. Definirea și gruparea creanțelor și datoriilor pe termen scurt.....	269
11.2. Conturi și tranzacții privind creanțele și datoriile comerciale .....	270
11.3. Conturi și tranzacții privind creanțele și datoriile salariale.....	274
11.4. Conturi și tranzacții privind creanțele și datoriile sociale .....	277
11.5. Conturi și tranzacții privind creanțele și datoriile fiscale.....	278
11.6. Conturi și tranzacții privind creanțele și datoriile diverse.....	282
11.7. Exerciții și probleme .....	284

<b>CAPITOLUL 12: ROLUL, CONȚINUTUL ECONOMIC, ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR DE TREZORERIE .....</b>	<b>287</b>
12.1. Delimitări privind trezoreria entității.....	287
12.2. Conturi și tranzacții privind trezoreria societății .....	287
12.3. Situația fluxurilor de trezorerie.....	293
12.4. Exerciții și probleme .....	298
<b>CAPITOLUL 13: ROLUL, CONȚINUTUL ECONOMIC, ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR DE CHELTUIELI, VENITURI ȘI REZULTATE .....</b>	<b>300</b>
13.1. Delimitări și structuri.....	300
13.2. Conturi privind cheltuielile și veniturile.....	303
13.3. Instrumentarea contabilă a tranzacțiilor privind cheltuielile și veniturile.....	304
13.4. Exerciții și probleme.....	323
<b>CAPITOLUL 14: REALIZAREA CICLULUI CONTABIL .....</b>	<b>325</b>
14.1. Prezentarea etapelor ciclului contabil.....	325
14.2. Exemplu monografic privind realizarea ciclului contabil.....	325
<b>BIBLIOGRAFIE.....</b>	<b>355</b>

## CUVÂNT ÎNAINTE

*Contabilitatea este o știință și un important domeniu al practicii sociale.*

*Deși foarte veche, ca activitate practică, contabilitatea începe să se contureze ca știință odată cu apariția primei cărți de contabilitate, în anul 1494, la Veneția, autor Luca Paciolo.*

*O caracterizare sintetică și deosebit de expresivă cu privire la valențele funcționale ale contabilității ne-a lăsat, cu aproape 80 de ani în urmă, cunoscutul om de știință J.Fr. Schar, notând un moto la lucrarea sa „Buchhaltung und Bilanz”: „**Contabilitatea este judecătorul nepărtinitor al trecutului, ghidul necesar al prezentului și consilierul nepărtinitor al viitorului, în fiecare întreprindere**”.*

*Studierea contabilității, ca știință, presupune și studierea pe bază de documente a originii și stadiilor de evoluție a acesteia, de la primele însemnări contabile, până la contabilitatea actuală. Astfel, studiind trecutul ei se constată că în toate epocile istorice s-a simțit nevoia contabilității pentru a evidenția, sistematiza, controla, analiza și interpreta fenomene legate de activitatea economică a societății omenești, devenind indispensabilă pentru întreprindere ca titular de patrimoniu.*

*Aprecieri în această privință au făcut nu numai specialiști în domeniu, ci și oameni de diferite preocupări care au reușit să înțeleagă știința contabilității. Astfel, Goethe, mare poet și gânditor, aprecia într-una din operele sale: „ea (contabilitatea) este una din cele mai sublime creațiuni ale geniului uman... fiind o oglindă a trecutului și o călăuză a viitorului”.*

*Sombart Weiner, cercetând rolul pe care l-a avut contabilitatea pentru progresul omenirii, sublinia că prin ea se desăvârșesc normele de conducere ale unei întreprinderi deoarece: „ordinea și claritatea în afaceri măresc gustul de a economisi, de a câștiga... ea s-a născut din aceeași gândire cu sistemele lui Galiuleu sau Newton, cu teoriile fizicii și chimiei moderne... prin ea sistemul economic capitalist și-a putut realiza ideea de câștig și de economicitate sau raționalism economic”.*

*Astăzi, prin informatizarea lucrărilor de contabilitate, tehnica contabilă a ajuns, în unele țări, la un înalt nivel de perfecționare.*

*„Tehnica contabilă își depășește rolul său stabilit de secole, care era acela de a produce documente de închidere a unei perioade de gestiune, cu care a fost identificată timp îndelungat. Ea a devenit, actualmente, o tehnică largă de culegere și tratare a informației, care a știut să se detașeze de contemplarea simplă a trecutului și care se străduiește, datorită metodelor științifice, să cuprindă evoluția viitoare a activității economice”.\**

*Caracterul dinamic al sistemului de producție și comercial din întreprindere imprimă aceeași trăsătură și sistemului contabil care îl reflectă. În această analogie, contabilitatea este concepută ca un sistem global al unei întreprinderi/entități, care intră în relații cu mediul înconjurător, privind informații din afară pe care le transmite conducerii pentru a interveni și a lua decizii necesare reglării activității acesteia. Astfel, contabilitatea devine mijlocul de informare operativă, dinamică asupra desfășurării proceselor economice din întreprindere și, deopotrivă, instrumentul de analiză,*

---

\* Noile orizonturi ale contabilității – Kraft von Taun, al IX-lea Congres Internațional de contabilitate, Paris, 1967.

coordonare și control al activității economice și financiare pentru cunoașterea pulsului economic, în scopul luării celor mai bune decizii de management.

Riscurile la care este supusă întreprinderea în condițiile economiei de piață fac indispensabilă **informația contabilă**. Se poate aprecia că, astăzi, contabilitatea este pentru entitate ceea ce sunt aerul și apa pentru viață. Cunoștințele de contabilitate trebuie posedate nu numai de către organizatorul și conducătorul entității, ci și de către cei care administrează și răspund de patrimoniul acesteia.

Contabilitatea este o disciplină **informațională**. Ea studiază efectele tranzacțiilor economice și ale altor evenimente asupra situației economice și financiare, precum și asupra performanțelor înregistrate de o entitate.

Această afirmație este sprijinită și de argumente istorice. De exemplu, în Egiptul antic contabilitatea era considerată atât de necesară încât se învăța în toate școlile, iar contabilii puteau deveni sacerdoți, generali, guvernatori.

Egiptologul Champolion arăta că „toți funcționarii statului făceau parte din corporația contabililor. Contabilii regali aveau în seama lor întreaga administrație”, iar la greci, după spusele oratorului atenian Eschine „un om poate primi coroana numai după ce a dat socoteală de administrația încredințată”.

Se cuvine să subliniem importanța pe care o are astăzi contabilitatea pentru cunoașterea situației și conducerea activității economico-financiare, precum și locul pe care trebuie să-l ocupe aceasta în pregătirea specialiștilor din domeniul economic și juridic. De ce? Pentru că, așa cum spunea un părinte al contabilității românești, „faptele contabile, adică operațiile care sunt înregistrate de contabilitate, sunt de natură economică și juridică. Ce reprezintă contabilitatea constituirii unei societăți comerciale decât contabilizarea unei succesiuni de fapte juridice?” (Spiridon Iacobescu, 1923).

În fine, **contabilitatea** are prin natura sa calitatea de a fi o știință fundamentală și aplicativă, cu laturi de teorie și practică, de știință și tehnică. Ea posedă, în același timp, două particularități caracteristice oricărei științe: de a fi permanentă și universală. Este **permanentă** în sensul că se bazează pe o serie de legități proprii care au călăuzit-o întotdeauna și care vor rămâne valabile atât timp cât vor exista condițiile care au generat-o – respectiv, producția și schimbul de bunuri în societatea omenească. Este **universală** prin faptul că a apărut și se conduce pe baza aceluiași legi și principii peste tot, oriunde s-ar folosi, în orice orânduire socială și în orice tip de unitate patrimonială.

Discutată din prisma demersurilor menționate, cartea „**Bazele contabilității**” capătă o semnificație aparte pentru toți cei care doresc să accedă la seiful raționamentului contabil. Ea este disciplina de introducere în imperiul științific al contabilității prin care, gradat și metodic, se ia cunoștință cu elementele teoretice fundamentale ale obiectului și metodei sale de cercetare, cu principiile, procedeele și mijlocele specifice concepute și folosite pentru obținerea, valorificarea și conservarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entități.

Cartea tratează această problematică, încercând un echilibru între ceea ce a acumulat și conservat știința și practica contabilă pe plan mondial și național și noile curente contabile moderne. Astfel, premisele științifice și logice ale contabilității sunt abordate prin îmbinarea principiilor teoretico-fundamentale clasice cu principiile (convențiile) moderne de organizare și conducere a contabilității, acceptate prin standarde de către comunitatea mondială și europeană.

Două dintre procedeele de bază ale metodei contabilității, (**Bilanțul și Contul**), concepute pe suportul principiilor teoretice – dubla reprezentare și dubla înregistrare – constituie elementele centrale ale lucrării prin care se pot înțelege logica și mecanismul

în care contabilitatea interpretează, reprezintă și esențializează în plan informatic obiectul său, patrimoniul.

Fondul de idei circumscris în conținutul lucrării se adresează, **în primul rând**, tuturor studenților din învățământul economic, de stat și privat, dar și celor de la alte instituții de învățământ superior, care prin programele lor de studiu se apleacă și asupra contabilității. Ea este destinată, **în al doilea rând**, și poate fi consultată de către managerii entităților, juriști, practicieni din domeniul contabilității – contabili autorizați, experți contabili, auditori financiari-contabili, analiști financiari – care doresc să aprofundeze valențele informaționale ale contabilității.

Demersul său metodico-didactic își propune să ofere, în special studenților, modalitățile cele mai eficiente pentru, înțelegerea și aprofundarea tuturor problemelor de contabilitate, să le formeze o gândire contabilă logică, independentă, precum și deprinderile necesare pentru „producția” și utilizarea informației contabile în activitatea de gestiune a entităților patrimoniale.

Procesul de reformă în care se află contabilitatea, în țara noastră, ne-a încurajat să introducem elemente ale Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) și să abordăm o atitudine flexibilă în legătură cu utilizarea planului de conturi.

La redactarea lucrării ne-am folosit de o bogată legislație și literatură străină, dar mai ales autohtonă. Adresăm mulțumiri normalizatorilor români pentru străduința lor de a crea și apoi perfecționa un sistem contabil competitiv.

Apreciem, de asemenea, interesul și competența profesională a specialiștilor din învățământ, cercetare și practică în domeniul contabil pentru cărțile, studiile și punctele de vedere proprii care au văzut lumina tiparului, până acum, și care ne-au fost de un real folos în redactarea lucrării. Ne-am bucurat de sprijinul calificat al editurii, tipografiei, redactorului și procesorilor de text care s-au îngrijit de pregătirea operativă și apariția în cele mai bune condiții a lucrării, drept pentru care le mulțumim.

În sfârșit, mulțumim, aprioric, cititorilor noștri, elevi și studenți, cadre didactice, specialiști care vor avea răbdarea și interesul să lectureze și să folosească ceastă carte.

Suntem conștienți de faptul că lucrarea de față poate fi îmbunătățită, că poate face obiectul unor reflecții critice, unor sugestii și propuneri. De aceea, vom fi recunoscători tuturor pentru recomandările transmise pe care le așteptăm cu atenția cuvenită și pe care le vom recepționa cu plăcere și distinsă considerație și le vom avea în vedere la o eventuală nouă ediție.

București, ianuarie 2020

Autorii



*„Este absolut indispensabil  
omului de a se iniția, cât mai puțin,  
în elementele contabilității. Toți cei  
ce lucrează în economie trebuie să  
fie în măsură să înțeleagă cele două  
relevee esențiale: să știe bilanțul și  
contul de profit și pierdere.”*

*P. Samuelson  
Laureat al Premiului Nobel  
pentru economie*

## CAPITOLUL 1

# CONTABILITATEA - EVOLUȚIE ISTORICĂ, DEFINIRE

### 1.1. SCURTĂ PRIVIRE ISTORICĂ ASUPRA CONTABILITĂȚII

Denumirea de contabilitate își are originea în latinescul „computare” (a număra). Economiiștii francezi E. Leasuty și Ad. Guibault arată că în acest termen se află originea verbului „compter” care este radicalul cuvântului „comptable”, iar acesta din urmă stă la baza celui de „comptabilité”.<sup>1</sup>

Având în vedere originea termenului, care are în centrul său pe cel de cont, sau a conta, în unele lucrări contabilitatea este definită – în tripla sa ipostază – drept:

- 1) știință a conturilor;
- 2) ansamblul conturilor (informațiilor din conturi) unui individ sau unei colectivități;
- 3) serviciul însărcinat cu ținerea conturilor.

Se impune, însă, o precizare, pentru a preveni împotriva înțelegerii simpliste și, uneori, vulgarizatoare a unor oameni care văd în contabilitate doar o știință a cifrelor și calculelor. O facem prin referire la un reputat specialist în probleme de gestiune, M. Capron, doctor în științe economice și profesor la Universitatea Paris-8, – care în lucrarea „Contabilitatea în perspectivă”, subliniază: „*Cu toate că termenul francez compteur (a socoti) își are originea în latinescul computare (a calcula), contabilitatea nu este un calcul propriu-zis și cu atât mai puțin o numărare sau socotire. Dacă numărarea este o simplă operație constând în enunțarea unui șir de numere, socotitul este o acțiune ceva mai complexă vizând evaluarea unei cantități, în general, cu ajutorul cifrelor (dar uneori și fără cifre)*”.

***Contabilitatea este calitativ superioară socotitului pentru că ea corelează un ansamblu de calcule făcute și ținute după anumite reguli. Ea este, deci un sistem de informare supus unor convenții și norme definite social și nu poate să existe sau să se dezvolte decât în societăți umane care au atins un grad de organizare destul de înalt.***

Constituirea contabilității, ca știință și ca sistem de principii și tehnici de înregistrare, este rezultatul unui proces îndelungat și complex. Originile acestuia sunt căutate, uneori, în forme simple și primare de evidență din antichitate. Este, însă, îndreptățită observația că deși primele însemnări făcute în diferite forme rudimentare și sporadice se găsesc la popoarele din antichitate, acestea nu pot fi considerate înregistrări contabile, deoarece nu se făceau pe baza unor principii și în cadrul unui sistem încheiat. Contabilitatea este o știință vastă și complexă, originea ei urcând până în antichitate – s-a subliniat într-o altă lucrare – dar tehnica ei a fost pusă la punct de italieni, la sfârșitul Evului Mediu.

Începuturile contabilității se găsesc în registrele comerciale în care, o dată cu dezvoltarea schimbului de mărfuri și a relațiilor de credit, au început a fi ținute în mod sistematic evidențele afacerilor. Cel mai vechi registru de contabilitate dublă menționat în literatura de specialitate italiană este cel al bancherilor cetății Genova, datând din anul 1340. Se apreciază că statutele unor cetăți italiene conțineau norme obligatorii de ținere a registrelor, de către comercianți și bancheri, încă din jurul anului 1200.

<sup>1</sup> C.G. Demetrescu, L. Possler, V. Puchiță, V. Voica, *Contabilitatea, știință fundamentală și aplicativă*, Scrisul românesc, 1979.

Chiar și din această succintă prezentare se vede cum **constituirea contabilității a parcurs drumul de la practică la teorie**, practica fiind cea care, pe de o parte, a anticipat teoria și metoda contabilității, iar pe de altă parte a impulsionat-o și i-a formulat noi probleme.

Prima lucrare în care au fost analizate și prezentate registrele comerciale și regulile de ținere a acestora a fost scrisă de Benedetto Cotrugli și era intitulată „Della mercatura e del mercante perfetto”. Cu toate că manuscrisul acestei lucrări a fost terminat în 1458 el a fost tipărit în 1573. Ca urmare, **părintele și fondatorul contabilității este considerat Luca Paciolo, reputat matematician care, în 1494, a publicat, la Veneția, lucrarea intitulată „Summa de l'aritmética, geometria, proporzioni et proporzionalità”**. În cartea a IX-a a acestei lucrări, intitulată „Tractus de computis et scripturis” a fost fundamentată metoda înregistrării contabile în partida dublă (scrittura doppia).

Apariția lucrării lui Luca Paciolo a marcat începutul unei noi etape de bază în procesul de formare a contabilității. Ulterior au fost elaborate numeroase lucrări de contabilitate în Germania, Franța, Anglia, Olanda, Belgia etc. care se bazau pe metoda fundamentată de Luca Paciolo.

Și în România ținerea registrelor, în care se consemnau operațiunile economice ale întreprinderilor comerciale, ca forme de contabilitate simplă, a reprezentat prima etapă de constituire a contabilității. Prima lucrare de contabilitate a fost tipărită în anul 1837 la Brașov, sub titlul „Pravila comercială” și aparține lui **Emanoil I. Nichifor**, fiind o traducere din limba germană. Ea a jucat un rol important în fundamentarea și popularizare conceptelor de contabilitate în România. Contribuții importante în acest domeniu au avut și **Dimitrie Jarcu**, care în perioada 1843-1879 a scris peste o sută de studii și articole, **Ion Ionescu de la Brad**, care a militat pentru aplicarea contabilității în agricultură, **Th. Ștefănescu**, profesor la Școala Comercială din București, care a publicat, în 1880, primul curs complet de contabilitate, intitulat „Curs de contabilitate în partidă dublă” ș.a. Începând din 1913 eforturi importante pentru fundamentarea caracterului de știință al contabilității au fost depuse de **Spiridon Jacobescu** – profesor la Academia de Înalte Studii Comerciale și Industriale din București, care, împreună cu profesorul **Alexandru Sorescu**, a publicat în perioada 1923-1938 cursul intitulat „Contabilitate comercială generală în legătură cu dreptul și legile speciale ale comerțului”.

O contribuție importantă la promovarea și dezvoltarea contabilității a adus-o și **I. Evian**, care a publicat numeroase lucrări ca: „Teoria conturilor” în 1940, „Contabilitatea dublă, înțelegere rațională a economiei” (1946), iar în 1941 a elaborat primul anteproiect de lege pentru normarea contabilității.

## ***1.2. ETAPELE FORMĂRII ȘI DEZVOLTĂRII CONTABILITĂȚII***

Nu este în intenția acestui curs să facă o expunere dezvoltată a istoriei contabilității. S-au scris pe această temă multe și remarcabile lucrări. Prin cele de mai sus am intenționat numai să subliniem caracterul complex și marcarea principalelor momente, care pot contura și etapele parcurse.

Chiar dacă orice periodizare poate fi discutabilă, așa cum cu dreptate se afirmă nu de puține ori, deoarece ea conturează o evoluție liniară, deși în realitate istoria științei respective este mai complexă și sinuoasă, stabilirea etapelor procesului de formare și dezvoltare a contabilității permite, după părerea noastră, o caracterizare mai completă și, în același timp, mai nuanțată a procesului definirii metodei și științei contabile. Analizăm

disting mai multe etape ale acestui proces. Numărul lor este influențat de criteriul luat drept bază de periodizare.

Profesorul francez **Bernard Colasse**, de exemplu, are în vedere următoarele: perioada Evului Mediu până la începutul secolului al XIX-lea; secolul XIX și prima jumătate a secolului XX; perioada contemporană.

În prima etapă contabilitatea era – așa cum s-a arătat și mai înainte – simplă.

Începutul celei de-a doua etape a fost în strânsă legătură cu dezvoltarea și extinderea comerțului și băncilor, îndeosebi în marile orașe ale Italiei de Nord – Florența, Genova și Veneția – ale căror bănci și ai căror negustori activau însă în toată zona Mediteranei și chiar în Europa de Nord.

Cea de-a doua etapă se caracterizează, îndeosebi, prin fundamentarea răspândirii și consolidării contabilității în partidă dublă, (perioadă situată între 1494 și 1700), menită să îndeplinească un dublu rol: **economic** și **administrativ**. Pe de o parte, contabilitatea trebuia să contribuie la amplificarea raționalizării economice, prin gestionarea eficientă a patrimoniului. Pornind de la această relație un cunoscut economist german, **Werner Sombart**, ajungea chiar să afirme, în lucrarea sa „**Der modern Kapitalismus**” (1928, ediția a II-a, p. 118), că nu se poate imagina capitalismul fără contabilitate în partidă dublă, acestea două aflându-se una față de cealaltă independente, ca formă și conținut.

Chiar dacă afirmația este, desigur, o supralicitare – și ea a format obiectul unor analize critice cunoscute – rămâne valabilă, după părerea noastră, ideea potrivit căreia **contabilitatea este menită să contribuie la realizarea raționalității economice**.

Cea de a treia etapă, care cuprinde secolul XIX și prima jumătate a secolului XX, s-a remarcat, îndeosebi prin următoarele:

a) consacrarea bilanțului și contului de rezultate și creșterea rolului contabilului în raporturile dintre asociați, acționari și conducerea întreprinderilor;

b) dezvoltarea contabilității analitice și conturarea separațiunii între contabilitatea generală și contabilitatea analitică.

Ultima etapă, care cuprinde perioada postbelică, este „impregnată” de două trăsături, care au marcat și marchează puternic evoluția contabilității:

a) normarea, (normalizarea) și reglementarea contabilității generale (despre care va fi vorba într-un capitol viitor) , și

b) dezvoltarea cercetării științifice în domeniul contabilității.

Normarea și reglementarea își găsesc expresia în faptul că în cea mai mare parte a țărilor contabilitatea întreprinderilor se sprijină pe o terminologie și pe reguli comune și produce situații financiare a căror prezentare este identică.

### **1.3. LOCUL CONTABILITĂȚII ÎN ANSAMBLUL CUNOAȘTERII ȘTIINȚIFICE**

Pentru înțelegerea acestei științe atât de complexe este necesară atenție și răbdare.

Materia, spațiul și timpul – elementele universului – stau la baza evoluției unei vieți cosmice care își parcurge un drum ascendent, reglementat de legi proprii, pornite din firea lucrurilor.

Astfel, în virtutea legilor mecanice de armonie universală se găsesc sistemele solare și planetare în raporturile lor de existență comună, repetându-se mereu în același sens, după aceleași mișcări uniforme, în succesiuni infinite.

*Materia* – substanța a întregii existențe – se dezvoltă în *spațiul* planetar cuprinzând lucruri și ființe care evoluează în *timp* de la simplu la complex, de la infinit la infinit.

Același raport de cauzalitate îl întâlnim și dacă cercetăm existența pe planeta noastră, respectiv, corpurile din regnul mineral și cele din regnul vegetal și animal.

Dacă avem în vedere corpurile din regnul mineral, acestea au ajuns la o stare matură, nu se mai reproduc, ele terminând complet gama evolutivă, ajunse la forma de stări, prezentul lor reprezentând numai trecutul.

Spre deosebire de acestea, corpurile din regnul vegetal și animal – care reprezintă viața – se schimbă, evoluează continuu, se reproduc la nivelul lor stări superioare, reprezentând tendințe. Este vorba de o legitate, legea evoluției, care, ca parte componentă a vieții, arată continuitatea trecutului, saltul său în prezent prin succesiunea reproducă din trecut și în cele din prezent și, mai departe, în cele din viitor.

Nivelul înțelegerii teoretice, în anumite momente, a impus încadrarea diferitelor științe în diferite categorii. Astfel, la un anumit moment științele au fost întemeiate pe adevăruri relative. În categoria științelor bazate pe adevăruri absolute fiind încadrate Matematica, cu subdiviziunile ei: Cinematica, Dinamica, Statica; Matematicile aplicative. În categoria științelor întemeiate pe adevăruri relative, bazate pe legi limitate, schimbătoare, care reproduc raporturi asemănătoare din lumea pământescă, au fost cuprinse: științele fizico-chimice care studiază proprietățile corpurilor; științele naturale, care studiază viața corpurilor din cele trei regnuri ale naturii; științele sociale, care studiază fenomenele sociale ce dirijează acțiunile oamenilor în scopul dezvoltării societății omenești, fiecare dintre acestea având ramuri specifice, dintre care mai importante fiind: Morala, Religia, Psihologia, Sociologia, Politica, Dreptul, Economia politică, Statistica, Contabilitatea și altele.

Dintre științele sociale ne interesează, în mod special, **Contabilitatea** care împreună cu **Micro și Macroeconomia, Statistica, Științele economice de ramură** și altele, formează științele economice de gestiune și care se completează și se interferează cu Dreptul și Matematica, de unde și caracterul său complex. Spre deosebire de științele sociale particulare, care se ocupă de domenii limitate ale vieții sociale (la unele dintre ele fiind îndoielnic faptul că sunt științe, dacă au legitați proprii care le guvernează, cum ar fi Politica și Religia), contabilitatea studiază legitațile interne proprii de existență și mișcare a patrimoniului întreprinderii, parte a patrimoniului național. Ce înseamnă patrimoniu național? Înseamnă totul, întreaga avuție materială și spirituală creată de om în societate.

Având în vedere faptul că și celelalte științe studiază același patrimoniu, se pune problema delimitării obiectului lor de cercetare și elucidare a punctelor de interferență care, de multe ori, au dus la încetarea de subordonare a contabilității. Deci, pentru precizarea locului contabilității în ierarhia generală a științelor trebuie văzute raporturile ei cu științele economice de gestiune, cu Dreptul și Matematica.

*Contabilitatea are legături strânse cu Micro și Macroeconomia*, știința care constituie baza teoretică pentru celelalte științe economice. **Obiectul contabilității îl constituie evidența, calculul, analiza și controlul stării și mișcării elementelor patrimoniale, precum și a rezultatelor finale obținute**, probleme de care se ocupă și economiile de ramură. Micro și Macroeconomia studiază condițiile sociale în care se dezvoltă producția și se obțin rezultatele, descoperind legile după care se dezvoltă acestea. Dar, *la baza dezvoltării Micro și Macroeconomiei, ca disciplină științifică, stau interpretările teoretice ale indicatorilor economici calculați de contabilitate*. Categoriile economice de capital, bani, valoare, marfă, cheltuieli, venituri, rezultate etc. sunt, de fapt, categorii proprii ale contabilității, indicatori determinați în fiecare unitate patrimonială după procedee specifice metodei contabilității, indicatori grupați și centralizați până la nivelul patrimoniului național.

*Contabilitatea are legături strânse cu Statistica*, atât pe plan teoretic cât și pe plan practic. Pe plan teoretic contabilitatea ține seama de cerințele statisticii la elaborarea indicatorilor economici. Din punct de vedere practic, contabilitatea pune la dispoziția Statisticii indicatorii: capital, valoarea tuturor elementelor patrimoniale, valoarea vânzărilor de mărfuri, bani (sumele plătite și încasate), cheltuielile, veniturile, rezultatele, salariile etc. pe care, de altfel, îi pune și la dispoziția *Micro și Macroeconomiei*, indicatori care sunt determinați în fiecare unitate patrimonială după procedeele specifice metodei contabilității.

*Contabilitatea are legături strânse cu Dreptul*, prin aceea că nu se limitează numai la reflectarea mișcării elementelor patrimoniale determinate de operațiile economice și financiare ce au loc în cadrul unităților patrimoniale, ci respectă și cuprinde în obiectul ei de studiu și relațiile juridice care reglementează desfășurarea operațiilor și proceselor economice sub forma drepturilor și a obligațiilor unității față de alte unități și persoane. Fără să exagerăm, contabilitatea respectă toate formele dreptului. Contabilitatea, ca „patroană” a documentelor și registrelor, respectă întru-totul prevederile privind întocmirea și circulația acestora. Contabilitatea ca gestionară a patrimoniului, respectă întru-totul și reglementările privind constituirea, funcționarea, comasarea, falimentul, desființarea unităților patrimoniale. Contabilitatea respectă legislația în vigoare privind stimulentele cuvenite personalului, asociațiilor și acționarilor. Contabilitatea respectă legislația privind încasarea drepturilor și plata obligațiilor. Dar, *contabilitatea nu este Drept*, și nu se pot subordona una, altele, fiecare având obiect propriu și metode bazate pe legități proprii.

*Contabilitatea are legături strânse cu Matematica*. Relațiile strânse și utilizarea unor instrumente matematice au determinat pe unii autori să considere contabilitatea ca fiind o ramură a matematicii, mergând până la a demonstra prin calcule matematice fundamentele contabilității.

După Luca Paciolo, primul autor al unei cărți de contabilitate, care a încadrat tratatul său de contabilitate, în partidă dublă, în lucrarea „*Summa de l'aritmética, geometria, proporzioni et proporzionalita*”, (1494), aproape toți autorii care i-au urmat au făcut același lucru. Alți autori au mers mai departe și au fundamentat anumite teorii matematice ale conturilor și, implicit, a contabilității. Astfel, se pot menționa: teoria matematică a contabilității și a conturilor, susținută de Giorlano Cardano în 1539, în lucrarea „*Practicae mathematicae*”; P. Bouchet, în 1832, care fundamentează partida dublă cu ajutorul ecuațiilor, iar mai târziu în 1889, Giovanni Rossi face același lucru în lucrarea „*La theoria matematica della scrittura doppia*”.

Autorii francezi Lautey și Guilbault în lucrarea „*La science des comptes mise à la portée de tous*”, pornesc de la concepția matematică a funcționării conturilor pentru a ajunge la caracterizarea contabilității ca ramură a matematicii.

Nu, *contabilitatea nu este matematică*. Utilizarea de către contabilitate a raționamentului, a unor instrumente, procedee și metode matematice în rezolvarea problemelor nu imprimă contabilității caracterul de matematică aplicată și nici nu schimbă sau nu explică conținutul metodei contabilității. *Metoda contabilității are legitățile ei proprii de cercetare și cunoaștere a adevărului, iar dacă a ajuns la nivelul demonstrării matematice a adevărilor sale, înseamnă că este o adevărată știință*.

**Leonardo da Vinci menționa: „Nici o cercetare umană nu se poate numi știință adevărată dacă nu trece prin demonstrații matematice”.**

Integrarea procedeelor matematice de către metoda contabilității este un proces posibil și necesar, deoarece între contabilitate și matematică sunt afinități vechi, atât din punct de vedere metodologic, cât și al formei de prezentare a obiectului studiat.

Simbioza dintre contabilitate și matematică este foarte veche, ea putând fi demonstrată prin aceea că diferitele instrumente ale metodei contabilității: bilanțul, contul, balanța de verificare etc. pot fi considerate modele matematice de reflectare a relațiilor dintre fenomenele și procesele economice studiate de contabilitate. Nu greșim cu nimic dacă afirmăm că dezvoltarea unor ramuri ale matematicii moderne, cum sunt Matematicile economice-matriceale, au găsit în instrumentele de bază ale contabilității create de secole – bilanțul, contul și balanța de verificare (concepte proprii ale contabilității) – o serie de sistematizări și structurări deja create, care se identifică cu structurile modelului calculului matriceal, lucru ce deschide drumul spre utilizarea cu eficiență a prelucrării datelor contabilității cu ajutorul tehnicii electronice de calcul, ea însăși produs al matematicii. În teoria și practica sa, contabilitatea este călăuzită de legități proprii: dubla reprezentare, dubla înregistrare și autocontrolul transformărilor echivalente, care se înfăptuiesc prin intermediul a trei instrumente specifice – bilanțul, contul și balanța de verificare – neîntâlnite la vreo altă știință, și care constituie principiile de bază ale contabilității. A nu respecta cu strictețe aceste legități înseamnă a te abate de la realitatea economică, lăsând loc unor influențe străine care duc la denaturarea realității, la interpretarea eronată, la minimalizarea contabilității ca știință.

Din cele prezentate până acum a rezultat că, în mod cert, contabilitatea este o știință matură, care face parte din grupa științelor economice de gestiune, aparținând marii familii a științelor sociale. Astfel, ca domeniu științific propriu, contabilitatea dispune de un summum de cunoștințe care-i clădesc edificiul, fiind concepută ca o construcție ierarhică de adevăruri, enunțuri cu un grad înalt de generalitate sub formă de principii contabile. Contabilitatea a apărut odată cu Matematica, din nevoia oamenilor de raționalitate. Numeroase izvoare istorice demonstrează acest lucru. De exemplu, în *Cartea legilor lui Manu*, scrisă în India, în limba Manava-Dharma-Sastra, anul 3200 î.Ch. sunt prezentate legile care reglementau activitatea comercială, iar în articolul 333 se termină dispozițiile privitoare la Vaisya, un comerciant și agricultor, căruia i se preciza „**să facă toate eforturile ca să-și mărească averea în mod legal**”. Din conținutul celorlalte articole rezultă cu claritate o serie de termeni, cum sunt: împrumut, dobândă etc. – precum și vechimea termenilor de DEBIT și CREDIT – prin excelență termeni contabili.

*În concluzie, contabilitatea este o **disciplină informațională**. Ea studiază efectele tranzacțiilor economice și ale altor evenimente asupra situației economico-financiare, precum și asupra poziției financiare, performanței financiare și a fluxurilor de trezorerie din entitate, în scopul informării utilizatorilor interni și externi. Prin limbajul său, prin sistemul propriu de concepte și proceduri, contabilitatea este singura disciplină care poate furniza informații financiare despre o entitate. Aceste informații formează baza pentru evaluarea entității de către un ansamblu de utilizatori din interiorul și din exteriorul societății.*

#### **1.4. EXERCITII ȘI PROBLEME**

- 1) Părintele și fondatorul contabilității este considerat:**
  - (a) Spiridon Iacobescu
  - (b) Sombart Weiner
  - (c) Luca Paciolo
  - (d) Bernard Colasee
- 2) Prima lucrare de contabilitate apărută în România, aparține lui:**
  - (a) Emanoil I. Nichifor
  - (b) Ion Ionescu de la Brad
  - (c) Ion Evian
  - (d) Alexandru Sorescu
- 3) Enumerați etapele formării și dezvoltării contabilității.**
- 4) Care este legătura dintre contabilitate și celelalte științe economice ?**
- 5) Ce elemente pledează pentru tratarea contabilității ca teorie științifică ?**
- 6) În ce măsură contabilitatea poate fi definită ca o tehnică de informare a întreprinderii sau a oricărei entități economice ?**
- 7) Încercați un demers în măsură să releve triplul rol al teoriei contabile: *explicativ* (aflarea fără ambiguitate a diferitelor aspecte ale practicii contabile); *normativ* (să evalueze calitatea acestei practici); *previzional* (să prevadă soluția noilor probleme).**
- 8) Alcătuiți un proiect în care să surprindeți istoria și evoluția contabilității.**



## CAPITOLUL 2

# CONTABILITATEA – COMPONENTĂ A SISTEMULUI INFORMAȚIONAL FINANCIAR-CONTABIL

Contabilitatea este atât o știință, cât și un domeniu al practicii integrat în sistemul informațional economic. În calitatea ei de componentă a sistemului informațional economic, contabilitatea furnizează cea mai mare parte a informațiilor necesare pentru luarea deciziilor la nivel micro și macroeconomic, pe termen scurt, mediu sau lung.

### 2.1. LOCUL CONTABILITĂȚII ÎN SISTEMUL ȘTIINȚELOR ECONOMICE

*Contabilitatea s-a născut din necesitățile practice ale activității economice și s-a dezvoltat o dată cu aceasta.* În literatura contabilă universală și autohtonă nu s-a ajuns, multă vreme, la o părere unitară privind caracterul ei de știință, tehnică sau artă a contabilității. Unii autorii au considerat contabilitatea o artă, deoarece apreciau că nu are la bază norme și principii care să permită folosirea ei de către oricine și, ca urmare, numai persoanele înzestrate cu anumite însușiri pot ține și utiliza conturile. După alții (Andoyer, Augspurg, G. Faure, Hügli, Laitner etc.), contabilitatea ar fi o tehnică, pentru că se ocupă de înregistrarea metodică a operațiilor economice în registre, de ținerea de socoteli, de conturi și calcule contabile neavând o teorie care să-i definească obiectul, metoda de cercetare și particularitățile ei față de alte științe. Ambele concepții, potrivit cărora contabilitatea este considerată artă sau tehnică se bazează pe empirism și sunt lipsite de fundament științific<sup>2</sup>, întrucât contabilitatea întrunește elementele constitutive ale științei.

Elementele definitorii, proprii oricărei științe, deci și contabilității, sunt: domeniul ce formează obiectul de cercetare, metoda de cercetare folosită și utilitatea acesteia în viața economico-socială. Contabilitatea are o terminologie, un obiect și metodă proprie de cercetare a obiectului, care îi demonstrează independența și particularitățile ei față de alte științe.

**Obiectul de studiu al contabilității având un caracter obiectiv a existat din totdeauna, a evoluat treptat pe măsura evoluției cantitative și calitative a activității economice, a succesiunii modurilor de producție.** Contabilitatea studiază latura valorică a activității economice la nivel micro și macro-economic, sub forma mijloacelor materiale și bănești folosite de entitățile patrimoniale în activitatea lor, proceselor economice (aprovizionare, producție, desfacere), surselor de proveniență a mijloacelor și a rezultatelor activității agenților economici.

**Caracterul științific al contabilității se remarcă și prin metodă proprie de cercetare,** utilizând procedee proprii (bilanț, cont, balanță de verificare) și procedee comune și altor discipline (observația, clasificarea, verificarea etc.)

**Caracterul de știință al contabilității a fost arătat încă din 1897 de către elvețianul Leo Gomberg,** care în lucrarea *La science de la comptabilité et son système scientifique* menționa: „**Contabilitatea ca știință exactă dă nu numai toate mijloacele pentru a raționa asupra activității unei întreprinderi, dar procură și mijloacele de a obține informații sigure și infailibile pentru conducerea în viitor a activității economice. Exactitatea acestor învățăminte și mijlocul de control pe care le oferă sunt de o**

---

<sup>2</sup> C.G. Demetrescu, *Istoria contabilității*, Editura Științifică, București, 1972.

astfel de perfecțiune încât rivalizează cu științele exacte, cu matematica de exemplu.”

Referiri la caracterul științific al contabilității găsim în 1930 și la profesorul german **Werner Sombart**, economist, istoric și filosof care, ocupându-se de cercetarea contabilității, arată că pentru determinarea unei științe se cer trei condiții, pe care le îndeplinește și contabilitatea: secularizarea științei, **diferențierea** ei și democratizarea științei.<sup>3</sup>

Prin **secularizarea** științei Sombart înțelege caracterul ei de **universalitate** și **permanentizare**, în sensul că știința rămâne valabilă oriunde, pentru toți și totdeauna – condiții pe care contabilitatea le îndeplinește deoarece legile și principiile ei există și au rămas valabile.

Fiecare știință își are legile și principiile ei distincte prin care se **diferențiază** de altele, condiție valabilă și pentru contabilitate.

**Democratizarea** științei constă în calitatea ei de a fi accesibilă tuturor celor ce vor să o studieze, nefiind interzisă sau rezervată unor indivizi sau clase sociale, clauză care este pe deplin aplicabilă și contabilității.

Pe lângă obiect și metodă, cel de al treilea element care definește un domeniu ca știință este **utilitatea** socială.

Contabilitatea are **utilitate** în viața economico-socială, fiind un instrument esențial și activ de cunoaștere economică, financiară și gestionară a entităților patrimoniale, reflectând în expresie bănească bunurile mobile și imobile, drepturile și obligațiile și alte elemente ale patrimoniului, mișcările și modificările determinate de tranzacțiile economice și financiare asupra cheltuielilor, veniturilor și a rezultatelor obținute. Utilitatea contabilității a fost și este determinată de *necesitatea entităților patrimoniale de a cunoaște averea de care dispun, activitățile desfășurate și rezultatele obținute, interesul terților (asociați, acționari, creditorii etc.) de a ști situația și mersul entității, precum și interesul organelor fiscale în stabilirea impozitelor datorate.*

Marele poet german **Goethe**, impresionat de metoda și utilitatea contabilității, ne-a lăsat următoarea reflexie: „*Contabilitatea este una dintre cele mai sublime creații ale spiritului omenesc pe care fiecare bun gospodar ar trebui s-o folosească în gospodăria sa*”, iar laureatul premiului Nobel pentru economie **P. Samuelson** recomandă: „*este absolut indispensabil omului modern de a se iniția cât de puțin în elementele contabilității. Toți cei ce lucrează în economie trebuie să fie în măsură să înțeleagă cele două relevee esențiale, să știe bilanțul și contul de profit și pierderi*”.<sup>4</sup>

Cu mai bine de 70 de ani în urmă, eminentul teoretician german **J.Fr. Schär** începea cartea sa de contabilitate *Buchhaltung und Bilanz (1921)* cu celebrul moto:

„*Contabilitatea este judecătorul nepărtinitor al trecutului, ghidul necesar al prezentului și consilierul indispensabil al viitorului în fiecare întreprindere.*”

În concluzie, noțiunea de contabilitate exprimă atât teoria cât și practica contabilă, incluzând contabilitatea ca **știință**, pe de o parte, și contabilitatea ca activitate **practică**, aplicativă, social-utilă, pe de altă parte.

**Ca disciplină științifică**, contabilitatea, componentă a sistemului științelor social-economice, se ocupă de stabilirea principiilor, normelor, regulilor de prelucrare a datelor

---

<sup>3</sup> W. Sombart, *Die drei Nationalökonomien*, München, 1930.

<sup>4</sup> P. Samuelson, *L'économique. Techniques modernes de l'analyse économique*, Tome 1, Librairie A. Colin, Paris, 1964.

contabile, de înregistrarea documentată, ordonată și metodică a operațiilor economice și financiare privind mișcările de valori materiale și bănești, procesele economice, sursele de proveniență a acestora, precum și de controlul lor, în vederea caracterizării generalizate a situației economico-financiare și a determinării rezultatelor obținute de către entitățile patrimoniale pe o anumită perioadă de timp, utilizând procedee proprii de realizare a obiectului de studiu.

Contabilitatea, ca știință, a descoperit și formulat principii de maximă generalitate, cum sunt: principiul **dublei reprezentări** și a **dublei înregistrări**.

Ca **tehnică contabilă**, contabilitatea cuprinde proceduri pentru aplicarea în practică a principiilor și normelor stabilite de știința contabilității, utilizând registre, conturi, formulare etc., în vederea obținerii de informații necesare luării deciziilor, fiind o formă a evidenței economice.

*Contabilitatea face parte din sistemul științelor economice.* Preocupări pentru caracterizarea sistemului științelor economice au existat și există. Astfel, în cadrul științelor economice, Enciclopedia Larousse include economia politică, economia agricolă, economia comercială și economia industrială, iar Marea Enciclopedie Franceză distinge în sistemul științelor economice următoarele ramuri: economia aplicată, ce studiază și descrie metodele de administrare a resurselor rare; teoria economică, care cercetează schemele generale și uniforme de acțiune economică; economia socială sau normativă, care studiază regulile de utilizare a resurselor rare, care permit să se atingă obiectivele puse apriori.<sup>5</sup> În țara noastră, **P.H. Suci** și **G. Mladenatz**<sup>6</sup> s-au ocupat de evoluția științei economice și de sistemul ei. Mladenatz structurează disciplinele care privesc viața economică în cinci grupe: Economia socială generală, Economia aplicată, istoria economică, istoria ideilor economice și discipline ce se ocupă de studiul economic al întreprinderilor, în care se încadrează și contabilitatea.<sup>7</sup>

Sistemul științelor economice nu este ceva static, închis, ci este un sistem dinamic deschis în care modificările se produc neîntrerupt în funcție de progresul cunoașterii științifice. Ca urmare, sistemul științelor economice a evoluat, putând fi structurat pe trei grupe de discipline (fig.nr.1): științe economice fundamentale, teoretico-aplicative și științe economice de graniță. În această concepție de structurare a sistemului științelor, contabilitatea face parte din științele economice fundamentale cu caracter funcțional.

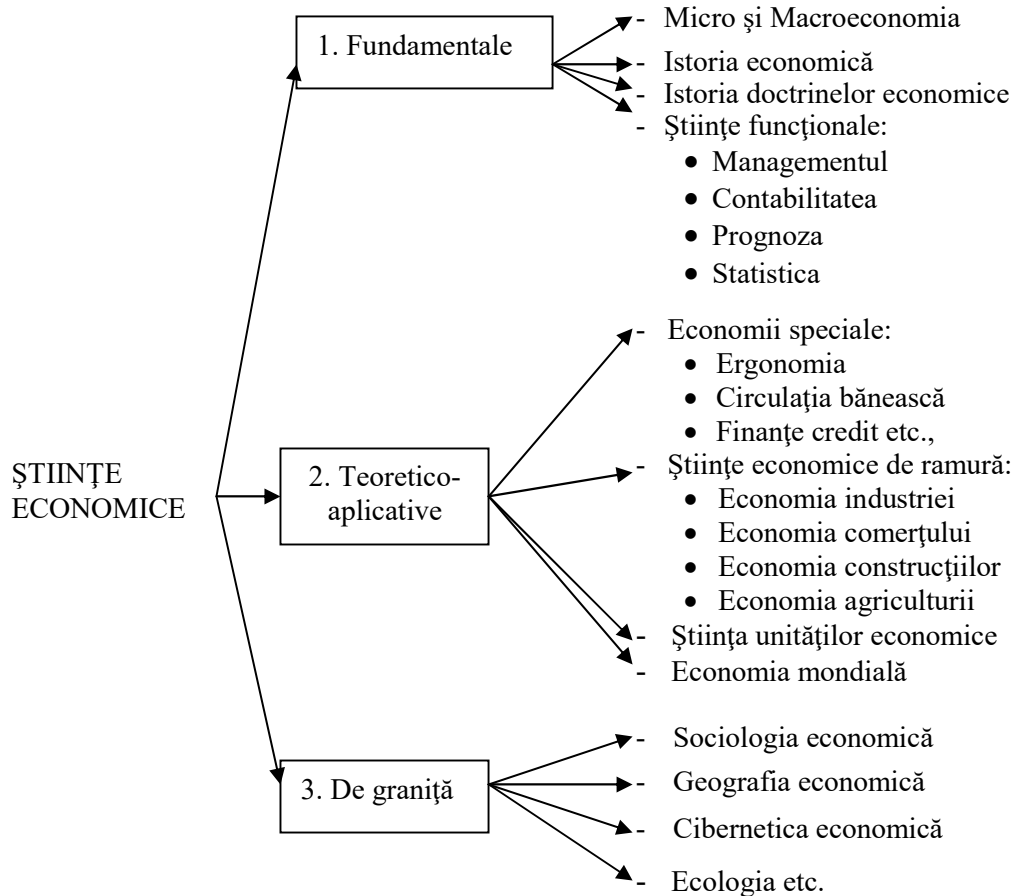
Conducerea și organizarea activității economice la nivel micro- și macroeconomic presupune cunoașterea permanentă a stării și funcționării tuturor elementelor componente ale agenților economici, integrați în ramuri și în ansamblul economiei naționale.

---

<sup>5</sup> *La Grande Encyclopedie*, Vol. 7, Paris, Librairie Larousse, 1973, p. 4069.

<sup>6</sup> Gromoslav Mladenatz, *Cunoaștere și metoda în știința economică*, București, Tiporex, 1947, p. 209-228.

<sup>7</sup> *Tratat de economie contemporană*. Vol. 1, Editura Politică, București, 1986, p. 95.



**Fig. nr.1. Structura științelor economice**

Principala funcție a conducerii o constituie luarea și fundamentarea deciziilor, pe baza informațiilor furnizate de organele de execuție.

Informația a existat în toate etapele istoriei și orice hotărâre privind o acțiune omenească s-a sprijinit pe elemente de cunoaștere.

În accepția generală, informația **reprezintă o comunicare**, o știre despre o persoană, obiect, un proces material, un fenomen etc. Deci, informația este înțeleasă ca o cunoaștere sau acțiune de constatare, de punere la curent, de lămurire a unei probleme la trecut, prezent sau viitor. Informațiile reprezintă elemente noi în raport cu alte cunoștințe prealabile, care constituie o noutate, prezintă interes pentru primitor, sporindu-i gradul de cunoaștere despre procesele și fenomenele respective.

Informațiile fiind variate, se pot sistematiza după diferite criterii.

## 2.2. EVIDENȚA ECONOMICĂ – COMPONENTĂ A SISTEMULUI INFORMAȚIONAL FINANCIAR-CONTABIL

Principala sursă de date și informații care se înregistrează, prelucrează și vehiculează în cadrul sistemului informațional economic o reprezintă evidența economică.

**Evidența economică**, componentă a sistemului informațional economic, constituie un sistem unitar de înregistrare, urmărire și control, pe baza unor principii bine stabilite, a mijloacelor economice, surselor de proveniență ale acestora, proceselor economice și a rezultatelor acestor procese, în scopul cunoașterii în ansamblu a activității economice și financiare.

Fiind legată de activitatea economică a întreprinderilor, ea a existat în toate formațiunile social-economice, ca urmare a existenței permanente a producției materiale, a necesității reflectării proceselor economice, a caracterizării modului de cheltuire a muncii sociale și a rezultatelor obținute.

Importanța evidenței economice rezultă din sarcinile acesteia:

- înregistrarea și asigurarea integrității patrimoniului entităților;
- reflectarea proceselor economice și a rezultatelor acestor procese;
- controlul realizării indicatorilor economico-financiar prestabiliți și compararea lor cu cei din evidența economică;
- determinarea costului producției, a mărimii veniturilor și a rezultatelor financiare;
- urmărirea respectării și aplicării legislației;
- obținerea totalității informațiilor necesare caracterizării complete și multilaterale a fenomenelor urmărite în vederea luării deciziilor etc.

Pentru a răspunde acestor sarcini, evidența economică trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

- să fie organizată pe baza unor principii și norme fundamentate științific;
- să dispună de o metodologie care să asigure un sistem unitar de indicatori în concordanță cu cei prestabiliți în vederea comparării lor;
- să asigure operativ și eficient totalitatea informațiilor necesare caracterizării multilaterale și complete a fenomenelor urmărite, în vederea luării deciziilor;
- să fie simplă, clară, precisă, documentată, neîntreruptă și să reflecte la timp fenomenele economice;
- să poată fi adaptată progresului continuu al activității economice.

Pentru exprimarea cantitativă și valorică a mijloacelor și proceselor economice, evidența economică folosește unități de măsură cunoscute sub denumirea de **etalioane de evidență**.

◆ **Etalonul natural** sau cantitativ măsoară și exprimă mijloacele și procesele economice supuse înregistrării în unități de măsură specifice proprietăților fizice ale acestora. În acest mod se măsoară: lungimea, suprafața, volumul, greutatea, numărul obiectelor etc., utilizând metrul, metrul pătrat, metrul cub, tona, litrul, kilogramul etc.

Cu ajutorul acestui etalon se pot exprima numai mijloacele economice omogene. De aceea, el nu se poate folosi decât pentru totalizarea sau generalizarea bunurilor de același fel, având o utilizare limitată. El asigură realizarea controlului cantitativ asupra mijloacelor economice și integritatea patrimoniului entităților.

◆ **Etalonul bănesc** (valoric, monetar) este rezultatul existenței producției de bunuri și schimbului acestora, utilizând pentru măsurarea mijloacelor și succeselor economice unitățile monetare specifice fiecărei țări. Spre deosebire de etalonul natural, permite totalizarea celor mai variate feluri de mijloace (bunuri), procese sau rezultate economice,

fiind considerat un etalon de generalizare. El servește la calculul salariilor, costurilor de producție pe secție, întreprindere, unitate de produs, a rezultatelor activității economice, a prețurilor, la stabilirea obligațiilor și a drepturilor unității, la generalizarea activității economico-financiare, la efectuarea controlului financiar etc.

♦ **Etalonul muncă** măsoară volumul de muncă folosit în producție sub formă de ore-muncă, zile-muncă etc. cheltuite pentru producerea bunurilor în cadrul procesului de producție. Cu ajutorul lui se măsoară, se calculează și se controlează munca depusă de muncitori pentru obținerea produselor în cadrul procesului de producție în vederea salarizării acestora, calculării productivității muncii, a normelor de producție etc.

♦ **Etalonul natural-convențional** exprimă mai multe feluri de produse într-un anumit produs principal, care se ia ca unitate de măsură convențională. El se utilizează în industria sticlei, sârmei, în construcții etc.

În practică se poate folosi un singur etalon sau concomitent două feluri de etaloane, dacă informațiile privind evaluarea cu un singur etalon nu sunt suficiente.

### **FORMELE EVIDENȚEI ECONOMICE**

În funcție de obiectul supus înregistrării, de metoda utilizată pentru identificarea, colectarea, prelucrarea și prezentarea datelor, evidența economică se prezintă sub trei forme: **evidența operativă, statistică și contabilitate**. Ultimele două au și caracterul de disciplină științifică, pe lângă cel aplicativ, adică de evidență contabilă și evidență statistică, ca forme ale evidenței economice.

♦ **Evidența operativă (E.O.)**. Are ca obiect înregistrarea, urmărirea și controlul operativ – de regulă cu ajutorul unor aparate tehnice – a operațiilor și fenomenelor economice în momentul și la locul producerii lor. Astfel, urmărește consumul de materiale, prezența la lucru a salariaților, folosirea timpului de lucru, executarea contractelor și comenzilor privind aprovizionarea cu materiale și desfacerea produselor, utilizarea utilajelor etc.

Caracterizându-se prin operativitate, evidența operativă este utilizată pentru necesitățile curente ale conducerii operative a întreprinderilor, în ateliere, secții, servicii funcționale. Datele acesteia pot servi și ca material de înregistrare, prelucrare sau verificare pentru statistică și contabilitate. Organizarea acesteia rămâne la latitudinea compartimentelor ce o folosesc, neexistând norme metodologice unitare pentru toate entitățile patrimoniale.

În literatura de specialitate este denumită și **evidența tehnico-operativă**, pe considerentul că utilizează și mijloace tehnice de măsurare a consumului și de înregistrare automată a datelor (contoare, ceasuri de control, ampermetre, voltmetre etc.), precum și datorită faptului că reflectă procesul tehnologic.

Pentru oglindirea operațiilor economice poate folosi, separat sau în paralel, etalonul natural monetar sau etalonul muncă.

Înregistrând numai unele aspecte ale activității economice, necorelate între ele, evidența operativă nu este o evidență completă, de unde rezultă necesitatea folosirii contabilității și statisticii.

♦ **Evidența statistică (E.S.)** înregistrează după criterii unitare fenomenele social-economice de masă, grupează și totalizează datele rezultate din aceste înregistrări în vederea obținerii de indicatori generalizatori, care să caracterizeze fenomenele respective în ansamblul lor.

Obiectul ei depășește cadrul unităților patrimoniale, cuprinzând și fenomene demografice, culturale, naturale etc. Pentru oglindirea fenomenelor, statistica folosește, separat sau în paralel, toate etaloanele de evidență.

Statistica se deosebește de celelalte forme ale evidenței economice și prin mijloacele proprii utilizate pentru culegerea, înregistrarea, prelucrarea datelor și prezentarea rezultatelor acestor prelucrări (tabele, reprezentări grafice, indici, observări selective, recensăminte, anchete etc.). Ea se realizează pe două căi:

a) o cale proprie – adică culege și înregistrează fenomene individuale prin mijloace proprii (anchete, recensăminte, monografii, bugete de familie etc.), pe care apoi le grupează și centralizează în scopul obținerii de indicatori care să caracterizeze în ansamblu fenomenele respective;

b) prin utilizarea informațiilor furnizate de celelalte două forme ale evidenței economice.

♦ **Evidența contabilă (E.C.).** Ca formă principală a evidenței economice, contabilitatea (evidența contabilă) are atribuții și funcții specifice.

*Contabilitatea înregistrează, urmărește și controlează în mod documentat, complet, neîntrerupt acele fenomene și procese economice care se pot exprima valoric. Printr-o metodologie proprie reflectă în mod cronologic și sistematic și controlează existența și mișcarea mijloacelor economice de natură materială, disponibilitățile bănești, cheltuielile și veniturile, capitalul social, creditele bancare, obligațiile față de terți, profitul sau pierderea realizată în urma desfășurării unor activități.*

O particularitate în oglindirea operațiilor economice și financiare supuse înregistrării o constituie documentarea lor. *Nici o operație economică nu se poate înregistra decât pe baza unui act scris (document).* Totodată, nici o operație economică ce nu se poate exprima în etalon monetar (bănesc) nu se înregistrează în contabilitate.

Contabilitatea, utilizând, în principal, etalonul monetar și uneori, ca o completare, etalonul natural pentru reflectarea operațiilor economice este considerată o evidență valorică.

### **2.3. ATRIBUȚIILE ȘI FUNCȚIILE CONTABILITĂȚII. SISTEME DE CONTABILITATE.**

#### **ATRIBUȚIILE CONTABILITĂȚII**

Contabilitatea, ca știință și activitate practică, are o serie de atribuții.

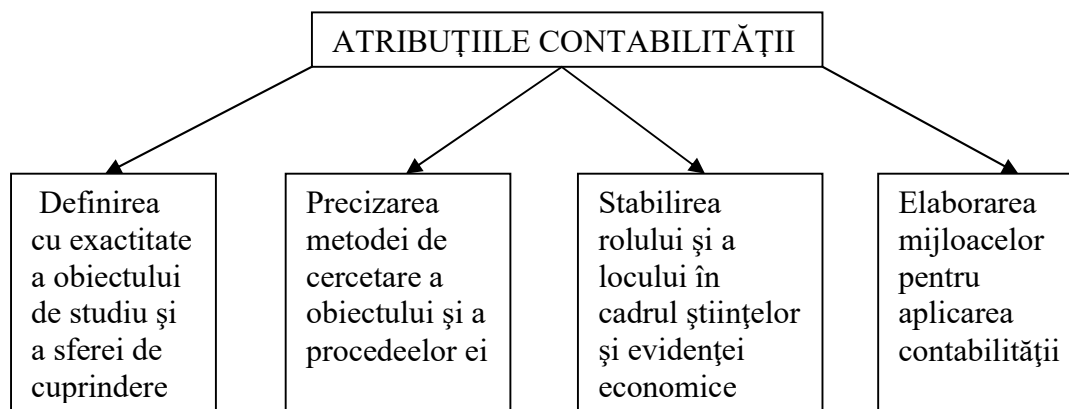
Ca *disciplină științifică*, pe baza cercetărilor proprii, contabilității îi revin următoarele atribuții (fig.nr.2):

○ Definirea cu exactitate a obiectului de studiu și a sferei de cuprindere.

○ Precizarea metodei de cercetare a obiectului și a procedeeleor ei, urmărind definirea de norme și principii generale, bazate pe o terminologie precisă, identică pentru toți utilizatorii informației contabile.

○ Stabilirea rolului și a locului pe care-l are în cadrul științelor și a evidenței economice.

○ Elaborarea mijloacelor pentru aplicarea în practică a contabilității (documente, registre, fișe etc.) în vederea asigurării comparabilității informației contabile în timp și în spațiu.



**Fig. nr.2 Atribuțiile contabilității**

Organizată în fiecare entitate gestionară, *contabilității aplicate* – ca instrument principal de cunoaștere, gestiune și control al activelor, datoriilor, capitalurilor proprii și a rezultatelor obținute – îi revin o serie de *atribuții specifice*, printre care:

- *Furnizarea datelor și informațiilor* necesare elaborării programelor, în care un loc central îl ocupă *Bugetul de Venituri și Cheltuieli*, care prevede veniturile, cheltuielile, profitul impozabil, profitul net și modul de repartizare a acestuia.

La elaborarea Bugetului de Venituri și Cheltuieli, contabilitatea furnizează date atât pentru cheltuieli, cât și pentru venituri. Pentru partea de cheltuieli, din contabilitate rezultă date privind costurile realizate în anul precedent, urmărindu-se posibilitatea reducerii în viitor, stocurile de producție neterminată, semifabricate existente la începutul anului curent etc. La partea de venituri, contabilitatea asigură date privind veniturile realizate din activitatea de exploatare și comercială, veniturile financiare realizate în anul precedent, stocurile de produse finite la începutul anului care urmează a fi vândute în anul curent, precum și alte informații.

Tot din contabilitate se culeg informații cu privire la cheltuielile de transport, aprovizionare din anul precedent, furnizorii de materiale, prețurile de achiziție a materialelor, posibilitățile de depozitare etc., date necesare elaborării planului de aprovizionare.



De asemenea, datele contabilității sunt indispensabile pentru prevederea constituirii și utilizării surselor proprii, a obligațiilor față de bugetul de stat, a dividendelor de plătit și a altor obligații.

- *Înregistrarea cronologică a operațiilor economice și financiare*, prelucrarea și păstrarea informațiilor cu privire la situația poziției financiare, informații necesare atât pentru nevoi proprii ale unității, cât și în relațiile ei cu acționarii și asociații, clienții, furnizorii, băncile, cu organele fiscale și cu alte persoane fizice sau juridice.

- *Controlul operațiilor (tranzacțiilor) patrimoniale efectuate, a exactității datelor contabile*, în vederea asigurării integrității activelor. Din contabilitate rezultă informații privind existența și mișcarea averii entității, mărimea ei pe locuri de păstrare, persoanele în responsabilitatea cărora se află etc. În realizarea acestei îndatoriri, contabilitatea folosește inventarierea pentru controlul faptic al averii și balanțele de verificare pentru asigurarea exactității datelor contabile.

- *Furnizarea datelor și a informațiilor necesare întocmirii* regulate a situațiilor financiare al cărui obiectiv îl constituie furnizarea de informații despre poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, astfel încât aceste informații să poată fi utilizate de toți utilizatorii la luarea deciziilor economice. Ca urmare, contabilitatea trebuie să asigure întocmirea de către toate entitățile a situațiilor financiare anuale, compuse din bilanț, contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de trezorerie, note explicative, precum și raportul de gestiune (al administratorilor), a bilanțului pe ansamblul economiei naționale, precum și a execuției bugetului de stat.

## FUNCTIILE CONTABILITĂȚII

În activitatea practică de conducere, contabilitatea îndeplinește o serie de funcții importante, cum sunt:

- **Funcția de înregistrare** (ogindire) constă în capacitatea ei de a reflecta operativ, precis și în complexitatea lor tranzacțiile, procesele și fenomenele economice ce apar în cadrul entităților, care se pot exprima valoric.

- **Funcția de informare** (cunoaștere) rezidă în furnizarea de informații (inclusiv pentru terți) asupra structurii și dinamicii activelor, datorilor, capitalurilor proprii, a stadiului desfășurării proceselor economice și a rezultatelor obținute, la sfârșitul unei perioade de gestiune în scopul fundamentării deciziilor. Din contabilitate rezultă informații exacte privind gospodărirea mijloacelor materiale și bănești, volumul și dinamica producției obținute, costurile de producție, veniturile obținute, profitul sau pierderea etc. Această funcție reprezintă o rezultantă directă a funcției de ogindire (înregistrare) a operațiilor economice și financiare prin folosirea unor principii și reguli proprii, contabilitatea având rolul de *instrument de cunoaștere a realității*.

Creșterea eficienței funcției de informare este condiționată de folosirea pe scară largă a mijloacelor de culegere și prelucrare automată a datelor în scopul obținerii de informații operative, rapide și de calitate, necesare luării deciziilor la toate nivelurile conducerii entității.

- **Funcția de control gestionar (de gestiune economică)** este legată inseparabil de funcția de informare. Ea constă în *verificarea* cu ajutorul datelor contabile a *modului de păstrare și utilizare a valorilor materiale și bănești, de gospodărire a resurselor*,