

TRAIAN-OVIDIU CALOTĂ

**CONTABILITATE
DE LA TEORIE LA PRACTICĂ**

Metodă și modelare

Ediția a IV-a, adăugită și revizuită



**EDITURA UNIVERSITARĂ
București, 2019**

CUPRINS

INTRODUCERE	9
CUVÂNT ÎNAINTE	10
CAPITOLUL 1. ROLUL SI LOCUL CONTABILITĂȚII ÎN ORGANIZAREA ȘI CONDUCEREA ACTIVITĂȚILOR ECONOMICE	11
1.1. Considerații generale	11
1.2. Obiect și precizări terminologice	16
1.3. Funcțiile contabilității	24
1.4. Principiile contabilității	25
1.5. Metoda contabilității	32
1.6. Structura, organizarea și conducerea contabilității	37
CAPITOLUL 2. EVIDENȚIEREA ȘI RAPORTAREA STĂRII UNEI ENTITĂȚI ECONOMICE	41
2.1. Aspecte generale cu privire la reglementările contabile aplicabile în România	42
2.2. Aspecte generale cu privire la situațiile financiare anuale ale entităților care aplică Ordinul 1802/2014	45
2.2.1. Ce se înțelege prin exercițiul financiar?	45
2.2.2. Cum sunt clasificate entitățile raportoare?	46
2.2.3. Care este tipul de raportare în funcție de categoria entității?.	48
2.2.4. Cine întocmește și semnează situațiile financiare anuale?.....	51
2.2.5. Care este termenul de întocmire și depunere?.....	51
2.2.6. Societățile sunt obligate să publice situațiile financiare?.....	53
2.2.7. Cine sunt utilizatorii situațiilor financiare anuale?	53
2.2.8. Care este utilitatea informațiilor contabile din situațiile financiare anuale din perspectiva managementului?.....	54
2.2.9. Exerciții de comunicare	56
2.3. Bilanțul contabil	57
2.3.1. Definiție, formă și structură	58
2.3.2. Rolul și structura elementelor de patrimoniu	63
2.3.2.1. Activul.....	63
2.3.2.2. Pasivul.....	76
2.3.2.3. Exerciții de comunicare	86
2.3.3. Impactul operațiunilor asupra patrimoniului.....	98

2.3.3.1.	Analiza modificărilor bilanțiere prin prisma efectului operațiilor economico-financiare asupra relației Active = Pasive	98
2.3.3.2.	Analiza modificărilor bilanțiere prin prisma efectului operațiilor economico-financiare asupra relației: $A - D = C$	101
2.3.3.3.	Exerciții de comunicare	105
2.4.	Contul „profit și pierdere” (contul de rezultate)	107
2.4.1.	Contul profit și pierdere - instrument de măsurare și raportare a performanței entității economice	107
2.4.2.	Structura și formatul contului profit și pierdere	108
2.4.2.1.	Recunoașterea cheltuielilor curente	109
2.4.2.2.	Recunoașterea veniturilor curente.....	115
2.4.2.3.	Cheltuieli și venituri curente versus cheltuieli și venituri înregistrate în avans	124
2.4.2.4.	Structurarea cheltuielilor curente	126
2.4.2.5.	Structurarea veniturilor curente	127
2.4.2.6.	Formatul contului de rezultate	128
2.4.2.7.	Exerciții de comunicare	132
2.5.	Situația modificărilor capitalului propriu.....	136
2.6.	Situația fluxurilor de trezorerie	138
2.6.1.	Generalități	138
2.6.2.	Clasificări ale reglementărilor contabile	138
2.6.3.	Studiu de caz metoda directă.....	145
2.6.4.	Modelul situației fluxurilor de trezorerie prin metoda directă	148
2.6.5.	Exerciții de comunicare.....	152
2.7.	Note explicative la situațiile financiare anuale	155
CAPITOLUL 3. SISTEMUL DE CONTURI		157
3.1.	Contul contabil.....	157
3.1.1.	Definirea și configurația contului.....	157
3.1.2.	Regulile de funcționare a conturilor.....	161
3.1.3.	Simpla și dubla înregistrare.....	163
3.1.3.1.	Simpla înregistrare	163
3.1.3.2.	Dubla înregistrare.....	164
3.2.	Analiza contabilă a operațiilor economico-financiare. Formula contabilă. Articolul contabil.....	165
3.2.1.	Analiza contabilă și configurarea formulei contabile	166
3.2.2.	Clasificarea formulei contabile	167
3.2.2.1.	Formula contabilă simplă.....	168
3.2.2.2.	Formula contabilă compusă	168

3.2.2.3. Formula contabilă curentă.....	170
3.2.2.4. Formula contabilă de stornare.....	170
3.3. Clasificarea conturilor.....	172
3.4. Exerciții de comunicare	175
3.5. Planul de conturi general.....	179
3.5.1. Conturi de trezorerie	181
3.5.2. Conturi de stocuri	182
3.5.3. Conturi de imobilizări	186
3.5.4. Conturi de creanțe	192
3.5.5. Conturi de datorii	193
3.5.6. Conturi de cheltuieli.....	198
3.5.7. Conturi de venituri	198
3.5.8. Conturi de capitaluri.....	199
3.5.9. Exerciții de comunicare.....	203
3.6. Balanța de verificare	220
3.6.1. Definiție și funcții	220
3.6.2. Clasificare	221
3.6.3. Metodologie de întocmire	223
3.6.4. Exemplificarea modului de întocmire.....	224
3.6.5. Studiu de caz	227
3.6.6. Exerciții de comunicare.....	252
3.6.7. Exerciții propuse spre rezolvare.....	256
CAPITOLUL 4. DOCUMENTE FINANCIAR-CONTABILE.....	258
4.1. Definiție. Funcții și clasificare.....	258
4.2. Documentele justificative	260
4.3. Registrele contabile.....	261
4.4. Studii de caz	265
4.5. Exerciții de comunicare	283
CAPITOLUL 5. EVALUAREA ÎN CONTABILITATE.....	287
5.1. Principiile evaluării	287
5.2. Elemente de tehnica evaluării în contabilitate	288
5.2.1. Evaluarea la intrare	290
5.2.2. Evaluarea la ieșire	292
5.2.3. Tehnici de estimare a costurilor	305
5.3. Exerciții propuse spre rezolvare.....	309
BIBLOGRAFIE	312
LISTA FIGURILOR	314
Anexa 1 PLANUL DE CONTURI GENERAL	315

INTRODUCERE

Ediția a IV-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 importante 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. În acest sens, a fost abordată problematica generală a teoriilor și mecanismelor economice, dar și cea referitoare la înființarea și organizarea societăților comerciale, relaționarea în cadrul acestora, relaționarea contabilității cu fiscalitatea și managementul, precum și la impactul deciziilor manageriale asupra rezultatului.

În final, apreciem că această nouă ediție oferă cititorului o viziune de ansamblu asupra rolului major al contabilității în inițierea și derularea tranzacțiilor economico-financiare.

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. Considerații generale

Înainte de abordarea aspectelor teoretice și practice ale contabilității este important să observăm contextul general în care aceasta a apărut și s-a dezvoltat ca tehnică și metodă de înregistrare care permite „măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor¹, datoriilor² și capitalurilor proprii³, precum și a rezultatelor obținute⁴”.

Astfel, trebuie să pornim de la economie, în ansamblul ei, care din punct de vedere practic reprezintă suma tuturor întreprinderilor și acțiunilor pentru identificarea, procurarea și utilizarea resurselor în vederea satisfacerii intereselor umane. Acest lucru presupune cunoaștere, specializare, organizare, crearea și perfecționarea continuă a instrumentelor, proceselor⁵ (procedurilor), metodelor de lucru în scopul valorificării la maximum a resurselor disponibile sau/și atrase (procurate).

Din această perspectivă, lucrurile au evoluat de la simplu la complex. Mai întâi au existat producătorii individuali care au compus așa numita „economie de subzistență”, fenomen care se mai întâlnește și astăzi. Totuși, în timp, au fost descoperite și aplicate avantajele organizării/asocierii în diferite grupuri lucrative pentru ca la un moment dat să apară formule mai evolute: întreprinderi (societăți comerciale) și alte forme de organizare (asociații, cooperative⁶ etc.), situație care a impus elaborarea și aplicarea de reguli, standarde, proceduri și instrumente care să asigure condițiile necesare

¹ Activele sunt constituite din bunurile economice ale entității economice și formează partea materială a patrimoniului acesteia.

² Datoriile sunt obligațiile pe care entitatea economică le are față de terți.

³ Capitalul propriu reprezintă diferența dintre activele totale și obligațiile totale ale entității. Mai este cunoscut sub denumirea de activ net sau situație netă.

⁴ A se vedea art. 2 alin.(1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în 2008.

⁵ Potrivit Dicționarului explicativ al limbii române (2012), prin proces se înțelege succesiunea de stări, etape, stadii prin care trec în desfășurarea lor temporală, diverse obiecte, fenomene; evoluție, dezvoltare, desfășurare, acțiune.

⁶ Cooperative = asociație autonomă de persoane fizice și/sau juridice, după caz, constituită pe baza consimțământului liber exprimat în scopul promovării intereselor economice, sociale și culturale ale membrilor săi, fiind deținute în comun și controlate democratic de membrii săi, în conformitate cu principiile cooperatiste.

maximizării profitului⁷, dar și relaționarea predictibilă cu statul⁸, în procesul general de asigurare a resurselor necesare funcționării acestuia.

În acest sens, în România a fost elaborată și aplicată legea societăților comerciale nr. 31/1990, cu completările și modificările ulterioare, care prevede că „în scopul desfășurării activităților lucrative generatoare de bunuri și servicii, persoanele fizice și persoanele juridice se pot asocia pentru a constitui societăți comerciale (întreprinderi).” Acesta este un proces complex, cu importante implicații juridice, materiale, financiare etc., ce nu poate fi realizat complet și corect decât cu aportul unui personal de specialitate și a instituțiilor prevăzute de lege. Detaliile sunt prezentate în Fig.1.1

După cum se poate observa, legea prevede 6 (șase) forme de organizare a societăților comerciale: (i) societate pe acțiuni⁹, (ii) societate cu răspundere limitată, (iii) societate cu răspundere limitată debutant, (iv) societate în comandită¹⁰ simplă, (v) societate în comandită pe acțiuni și (vi) societate în nume colectiv.

Potrivit art. 5 din legea societăților, „Societatea în nume colectiv sau în comandită simplă se constituie prin contract de societate, iar societatea pe acțiuni, în comandită pe acțiuni sau cu răspundere limitată se constituie prin contract de societate și statut. Societatea cu răspundere limitată se poate constitui și prin actul de voință al unei singure persoane. În acest caz se întocmește numai statutul”.

Potrivit art. 3 alin.(1) din legea societăților, „obligațiile sociale sunt garantate cu patrimoniul¹¹ social”, iar răspunderea pentru obligațiile sociale este „nelimitată și în solidar în cazul societăților în comandită simplă și a celor în comandită pe acțiuni,, conform art. 3 alin. (2) din aceeași lege.

⁷ Profit = Ceea ce reprezintă un folos (material sau spiritual) pentru cineva sau ceva; câștig, beneficiu, avantaj. Spec. (Ec.) Beneficiu obținut de o întreprindere (DEX - 2012).

⁸ Stat = Instituție suprastructurală, instrument principal de organizare politică și administrativă prin intermediul căruia se exercită funcționalitatea sistemului social și sunt reglementate relațiile dintre oameni (DEX - 2012).

⁹ Acțiune = un înscris, un titlu de valoare, care reprezintă o parte anumită, fixă și dinainte stabilită, a capitalului unei societăți pe acțiuni și care dă dreptul posesorului ei de a participa cu vot deliberativ la adunările generale ale acționarilor, de a participa la administrarea și controlul societății și la împărțirea profitului proporțional cu valoarea acțiunilor ce le posedă (DEX 1998).

¹⁰ Comandită = Contract de asociație în care una dintre părți, comanditul, răspunde solidar și cu întreaga sa avere pentru obligațiile societății față de creditorii, pe când cealaltă parte, comanditarul, nu răspunde decât în limitele capitalului social investit de el (DEX 1998).

¹¹ Patrimoniu = totalitatea drepturilor și a obligațiilor cu valoare economică, precum și a bunurilor materiale la care se referă aceste drepturi, care aparțin unei persoane (fizice sau juridice) (DEX - 2012).

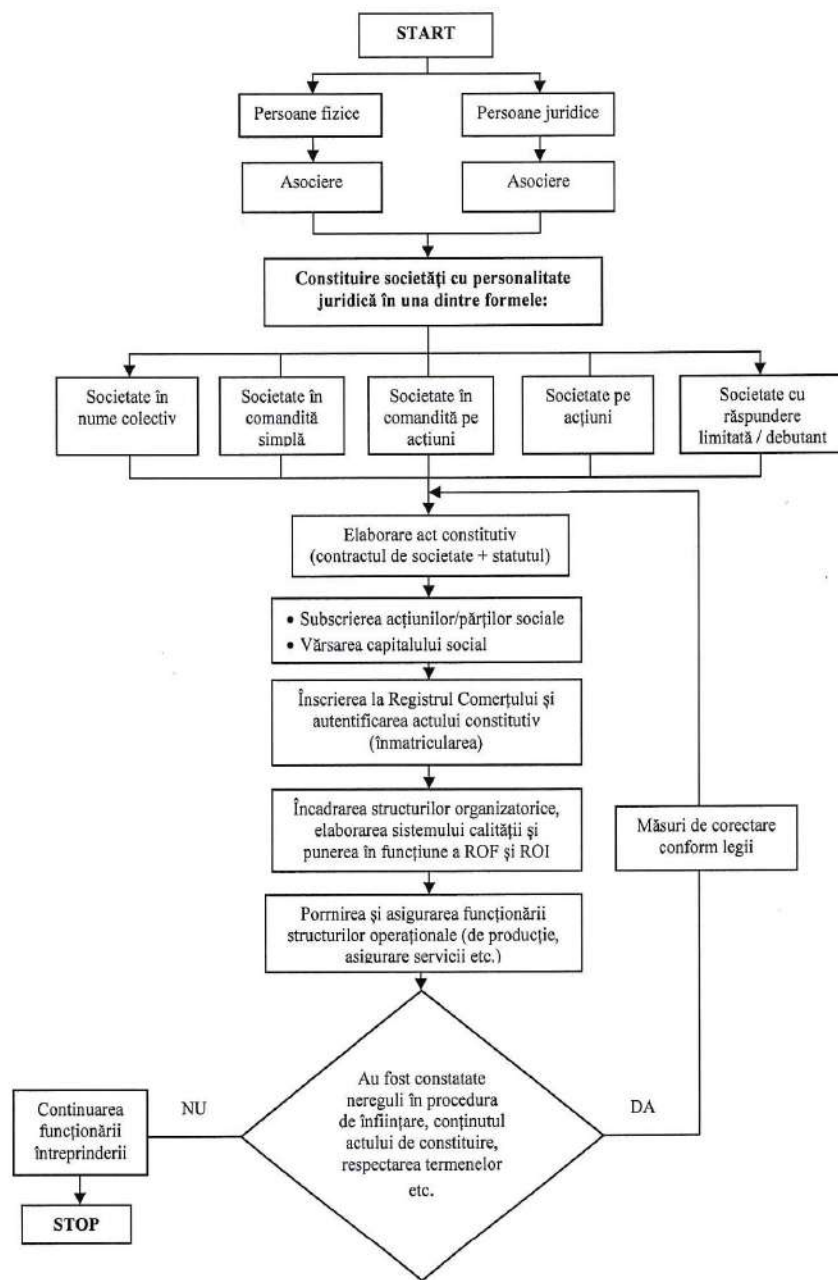


Fig. 1.1 Schema logică a procesului de înființare a unei întreprinderi.
Sursa Legea societăților comerciale

Notă: ROF – Regulament de organizare și funcționare; ROI – Regulament de ordine internă

De asemenea, la alin. (3) se menționează că „acționarii, asociații comanditari, precum și asociații din societățile cu răspundere limitată răspund numai pînă la concurența capitalului social subscris”.

Totuși, așa cum prevăd reglementările contabile în vigoare, organizațiile¹² cu scop lucrativ sau de altă natură care utilizează în compunerea lor structuri contabile¹³, îmbracă și alte forme (asociații profesionale, cooperative¹⁴, fundații¹⁵, unități de învățământ, PFA - persoane fizice autorizate¹⁶ etc.), băncile și alte instituții de credit, instituțiile de asigurare, reasigurare, instituțiile bugetare etc.

Este important de subliniat că în decursul timpului, datorită factorului numit „competiție”¹⁷, structurile organizatorice în domeniul economic au evoluat sub forma grupurilor de întreprinderi, corporațiilor¹⁸ la nivel național, internațional și chiar global, ceea ce a generat nevoia elaborării și aplicării unor standarde¹⁹ internaționale de contabilitate care au ca scop și asigurarea coerenței și a convergenței sistemelor contabile. De asemenea, asistăm la dezvoltarea și perfecționarea continuă a teoriilor economice și a principiilor²⁰ pe care se bazează acestea.

Aceste teorii studiază, în principal, modul cum sunt folosite resursele aflate la dispoziție, în lumina diverselor interese, viziunile științifice, din diverse perspective, asupra **proceselor economice** (schimbul, piețele financiare, distribuția veniturilor, formarea prețurilor, prevenirea crizelor²¹, specializarea muncii, migrația capitalului, sistemul valutar etc.). Din această perspectivă, este interesantă remarca potrivit căreia „studierea reflecțiilor cu

¹² Organizație = grup de persoane fizice, juridice sau de stat având o organizare de sine stătătoare, un patrimoniu propriu (în vederea realizării unui scop) și personalitate juridică (instituții, întreprinderi) (DEX - 2012).

¹³ Structuri contabile = compartiment, birou, secție, direcție care ține contabilitatea.

¹⁴ Cooperative = asociație autonomă de persoane fizice și/sau juridice, după caz, constituită pe baza consimțământului liber exprimat în scopul promovării intereselor economice, sociale și culturale ale membrilor săi, fiind deținute în comun și controlate democratic de membrii săi, în conformitate cu principiile cooperatiste.

¹⁵ Fundație = persoană juridică de drept privat, înființată printr-o donație sau printr-un legat testamentar, prin care o persoană fizică sau juridică constituie un patrimoniu destinat realizării unui scop ideal de interes public.

¹⁶ Persoană fizică autorizată (PFA) = persoană fizică autorizată să desfășoare orice formă de activitate economică permisă de lege, folosind, în principal, forța sa de muncă.

¹⁷ Competiție = luptă între două organizații care urmăresc același avantaj (NODEX - 2002).

¹⁸ Corporație = întreprindere mare, societate pe acțiuni (DEX - 2012)..

¹⁹ Standard = normă sau ansamblu de norme ce reglementează diverse aspecte.

²⁰ Principiu = element fundamental, idee, lege de bază pe care se întemeiază o teorie științifică, un sistem politic, juridic, o normă de conduită etc. (DEX - 2012).

²¹ Criză = moment sau fază primejdioasă prin care trece un domeniu, sector, entitate etc. Fază în evoluția unei societăți marcată de mari dificultăți etc. (DEX - 2012).

privire la activitatea economică este necesară pentru a înțelege formarea și evoluția gândirii economice în contextul dezvoltării economice, sociale, politice, instituționale, culturale și spirituale a societății” (Crăciunescu, V., 2013, pag. 21).

În același sens, pentru a completa contextul economic general, facem trimitere la **mecanismele economice** care vizează domenii importante precum: financiar-monetar, bancar, bugetar, asigurare socială, prețurile, capitalul și acumularea acestuia, concurența organizarea și coordonarea producției de bunuri și servicii, reglementare, standardizare, asigurarea calității etc. Dar, pentru derularea eficientă a mecanismelor economice, trebuie avute permanent în vedere cunoașterea și aplicarea corectă și oportună a legilor economice în raport cu condițiile concrete economice, sociale și politice și, implicit, a principiilor și metodelor economice, a strategiilor de dezvoltare, a prognozelor științifice, a metodelor de analiză economică etc.

Din toate cele prezentate până aici este de reținut și faptul că elementul central al oricărei economii este întreprinderea, sub diversele ei forme de organizare, de la cea mai simplă, până la cele mai complexe (grupuri, corporații naționale, transnaționale etc.). De asemenea, este evident faptul că instrumentul principal (operatorul) este informația economico-financiară care face necesară existența, în mod obligatoriu, în structura întreprinderii, a unui compartiment specializat, denumit „compartimentul contabilitate”.

1.2. Obiect și precizări terminologice

Dezvoltarea graduală, în timp, a forțelor de producție, a diviziunii sociale a muncii, apariția și dezvoltarea organizațiilor economice, așa cum am arătat anterior, 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”²². 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”²³.

Pentru înfăptuirea acestui obiect de activitate, contabilitatea utilizează procedee specifice de „înregistrare cronologică și sistematică, prelucrare, publicare și păstrare a informațiilor”²⁴. În acest fel, contabilitatea devine principala sursă de cunoaștere de către management²⁵ a stării reale a organizației economice, cea care, prin analizele efectuate și documentele (rapoartele) elaborate, asigură suportul real și legal al deciziilor²⁶.

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 cuantificate în unități monetare. Contabilitatea este un sistem de organizare, codificare și transmitere a informațiilor descriptive”²⁷.

²² Art. 2 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în 2008.

²³ Bucur I., Introducere în contabilitate, Editura C.H.Beck, București, 2012, pag. 12.

²⁴ Art. 2 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în 2008.

²⁵ Management: 1. Activitatea și arta de a conduce. 2. Ansamblul activităților de organizare, de conducere și de gestiune a întreprinderilor. 3. Știința și tehnica organizării și conducerii unei întreprinderi (DEX 1998).

²⁶ Decizie: Hotărâre luată în urma examinării unei probleme, a unei situații etc., soluție adoptată (dintre mai multe posibile); rezoluție. Hotărâre luată de un organ al administrației de stat sau de un organ de jurisdicție (DEX 1998).

²⁷ Corpul Experților contabili și contabililor autorizați din România (CECCAR), „Contabilitate și control de gestiune”, Editura CECCAR, 2010, pag. 14.

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”²⁸.

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.1.2²⁹.

²⁸ A.C.Littleton, „Accounting evolution to 1900”, Ediția a II-a, Editura Russell & Russell, New York, 1966, pag. 77.

²⁹ Calotă, T.,O., Informația contabilă în managementul activității de turism (Teza de doctorat), Coordonator științific: Profesor univ. dr. Possler Ladislau, București, 2010, pag. 62.

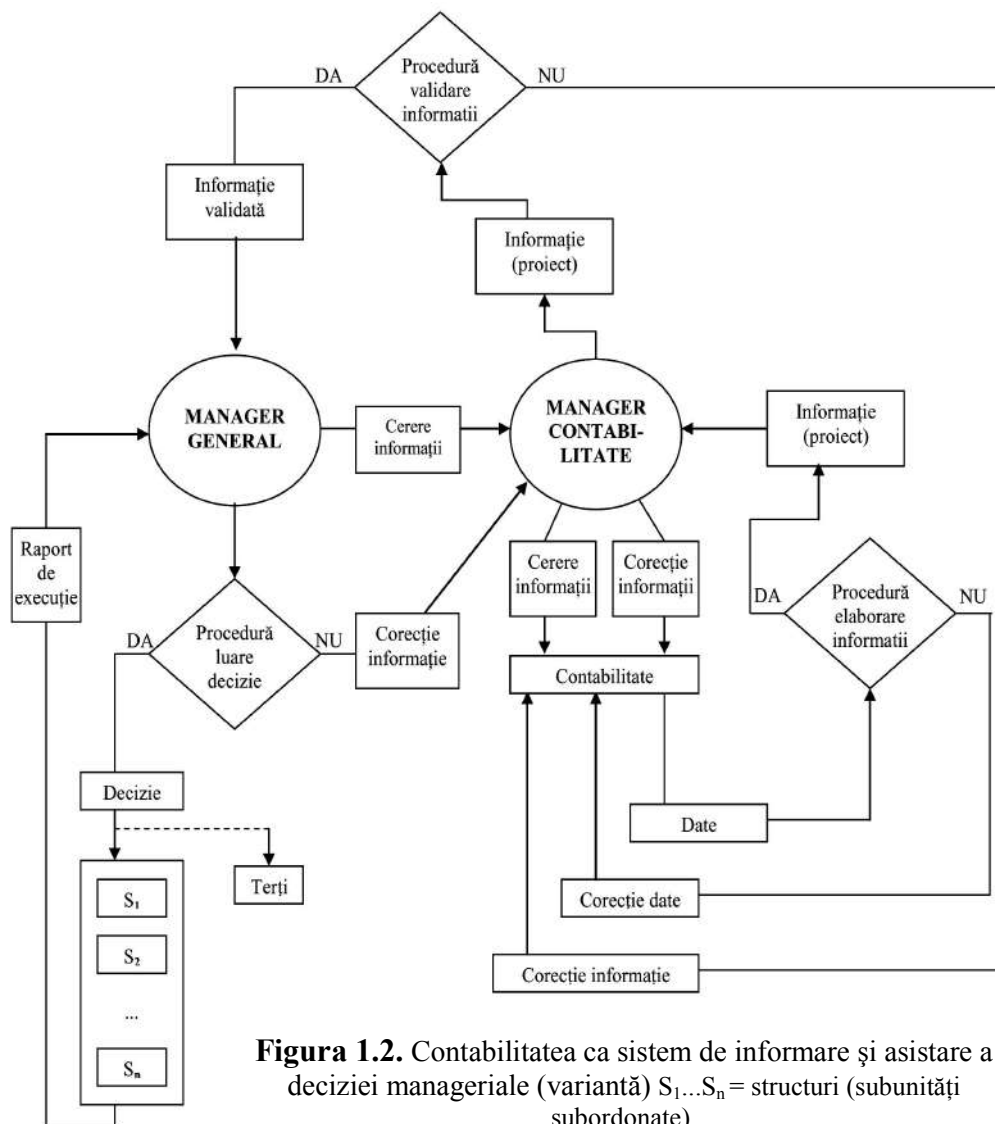


Figura 1.2. Contabilitatea ca sistem de informare și asistare a deciziei manageriale (variantă) $S_1...S_n$ = structuri (subunități subordonate).

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 1.3:

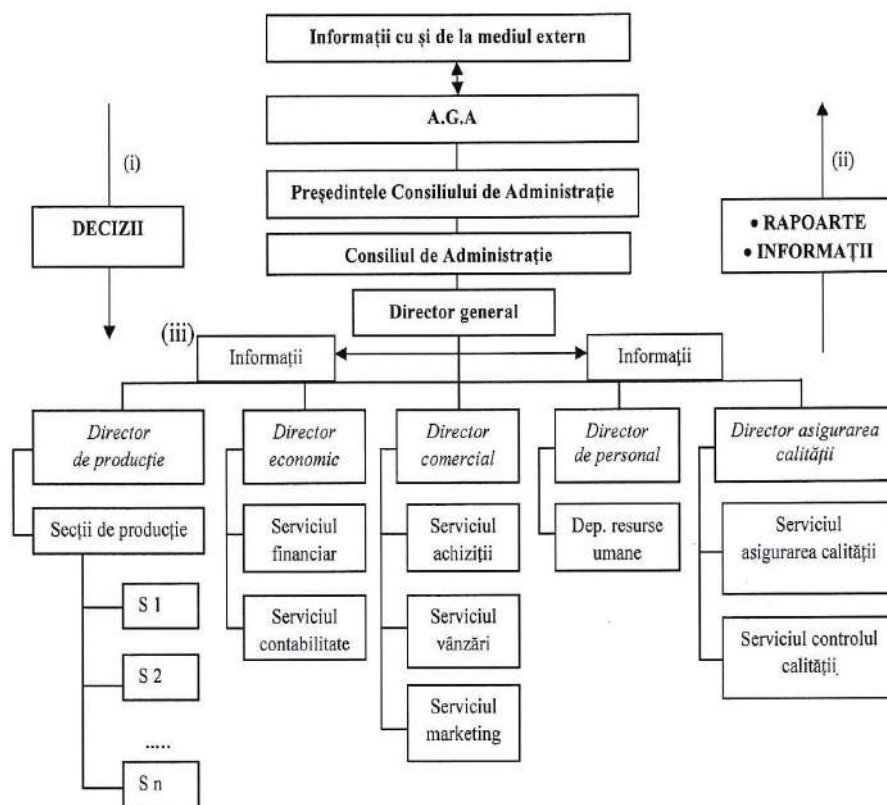


Figura 1.3. Schemă de principiu (variantă) a unei entități economice

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

Adunarea generală a acționarilor (asociaților), împreună cu administratorul³⁰ sau Consiliul de Administrație³¹ și directorul general, constituie **managementul general**, iar directorii de execuție: producție, economic, comercial, resurse umane etc., împreună cu conducătorii/șefii structurilor ierarhic subordonate, constituie **managementul executiv**.

În literatura de specialitate se mai utilizează și noțiunea de **management ierarhic** pentru managerii de la nivelul directorilor executivi în jos, care au un rol esențial în organizarea și conducerea activităților entităților economice pentru îndeplinirea obiectivelor stabilite de către managementul general. Este bine de știut că pentru asigurarea îndeplinirii obiectivelor un rol esențial îl are informația și, în principal, informația contabilă.

Astfel, 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, republicată.

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

³⁰ Administrator = persoană care conduce o administrație.

³¹ Consiliul de administrație = organ colegial însărcinat cu administrarea unei întreprinderi sau a unei instituții (DEX 2012).