

# CONCEPȚII CU PRIVIRE LA OBIECTUL DE STUDIU AL CONTABILITĂȚII

## CONCEPTIONS REGARDING THE SUBJECT OF ACCOUNTING

**BĂDICU Galina, dr., conf. univ.**  
**Academia de Studii Economice a Moldovei**  
*gbadiku@mail.ru*

**PÎSLARU Aliona, studentă**  
**Academia de Studii Economice a Moldovei**  
*pislaru.aliona1995@gmail.com*

**Abstract.** *As a scientific discipline, accounting has its own object of research. There were many discussions and controversies about the subject of accounting and there are many concepts, which will be investigated forwards in this study.*

**Key words:** *the subject, accounting, economic conception, legal conception, assets, rights, obligations*

**Întroducere.** Definirea obiectului de studiu al unei științe precizează locul și poziția acesteia în ansamblul științelor, relațiile cu alte discipline înrudite, importanța și relevanță disciplinei în procesul cunoașterii umane.

De la primele lucrări publicate în domeniul contabilității de către Luca Paciolo în anul 1494 și până în zilele noastre, istoria contabilității poate fi privită ca o istorie a curentelor de gândire contabilă, ca o istorie a teoriilor și conceptelor contabilității. Despre contabilitate și profesia contabilă, s-a scris și se vor mai scrie, probabil...

Contabilitatea desemnează știința care studiază efectele tranzacțiilor și a altor activități a unei entități. Ea a apărut și a evoluat pe măsura dezvoltării activității de producție și de comercializare a bunurilor.

*Inițial*, contabilitatea s-a manifestat ca un instrument de informare doar a proprietarului. La acea vreme, nu exista o delimitare strictă dintre patrimoniul entității și patrimoniul proprietarului, nu existau standarde conform cărora să fie organizată contabilitatea și nu exista noțiunea de perioadă de gestiune. *Treptat*, odată cu dezvoltarea manufacturilor și a industriei, s-a lărgit cercul de utilizatori, s-au diversificat metodele și procedeele contabile, iar contabilitatea a căpătat titlul de știință economică, independentă, cu metodă și obiect de cercetare propriu și totodată a apărut o nouă profesie - profesia contabilă. *Actualmente*, lumea afacerilor, este un univers al valorilor aflate în continuă mișcare și transformare, iar resursele controlate de entitate au devenit semnificativ de scumpe. În condițiile amplificării activității economice a entităților, sistemul de norme, standarde și reglementări contabile se află și el în continuă schimbare.

Deși, practica a anticipat drumul parcurs de contabilitate influențând cercetarea aplicată în domeniul contabilității, pe baza acestor aspecte practice au fost conturate funcții, concepte, principii, procedee și instrumente științifice acestei discipline, care-i conferă caracter științific. Definiția modernă a contabilității pornește de la funcția de bază a acesteia, adică furnizarea de date și informații cu caracter financiar-economic despre entitate, utilizate în procesul decizional.

Prin prezenta cercetare, s-a încercat evidențierea diferențelor de abordare a obiectului de studiu al contabilității, în baza surselor investigate și definirea obiectului.

**Rezultatele cercetării.** Abordarea obiectului unei științe trebuie să pornească, în mod logic,

de la sensul generic al acestei noțiuni.

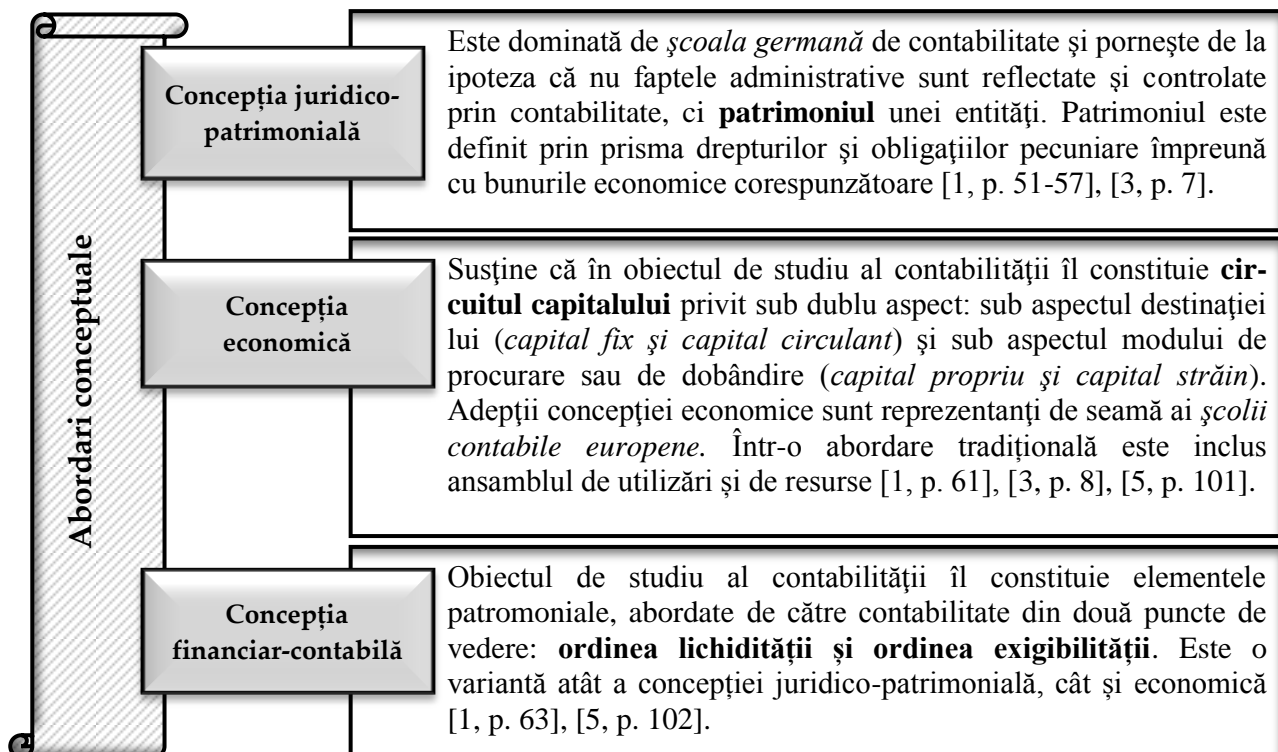
*Conceptul de obiect* reprezintă „elementul, materia unei discipline de studiu, asupra căreia e îndreptată gândirea, activitatea intelectuală a omului” [6, p. 706].

În acest context, apare necesitatea clarificării: *ce studiază contabilitate și cu ce se ocupă ea*, în vederea poziționării contabilității în procesul general al cunoașterii, pentru evitarea identităților care privesc statutul științei contabile.

O primă definiție a obiectului contabilității este realizată de Luca Paciolo, în celebra sa lucrare „Summa di Arithmetica, Geometria, Porporioni et Proportionalita”, care prezintă dovada că obiectul contabilității a fost studiat încă din anul 1494. Potrivit părintelui contabilității, contabilitatea studiază „*tot ceea ce după părerea negustorului îi aparține pe lume, ca avere mobilă și imobilă, precum și toate afacerile mari și mărunte, în ordinea în care au avut loc*” [8, p. 23].

Literatura contabilă este bogată în păreri ce diferă de la o perioadă la alta. O serie de autori au considerat contabilitatea - o ramură a matematicii, al cărei obiect îl constituie *studiul conturilor*. Alți autori germani, au privit contabilitatea ca o *știință a patrimoniului*, privit din punct de vedere juridic. În concepția administrativă a reprezentanților școlii italiene, obiectul de studiu al contabilității constă în *reflectarea și controlul valoric al faptelor administrative în vederea obținerii cu eforturi minime de efecte economice maxime*. Concepția economică care cunoaște o largă răspândire în școlile din Europa, definește obiectul contabilității ca *circuit al capitalului privit sub aspectul destinației lui și a modului de dobândire* [7, p. 55-89].

Analiza critică a literaturii de specialitate au permis identificarea doctrinelor contabilității care conțin numeroase puncte de vedere privind obiectul de studiu al acestei științe: *concepția juridico-patrimonială, concepția economică, concepția financiar-contabilă*.



**Figura 1. Abordări conceptuale privind obiectul de studiu al contabilității**

Sursa: elaborat de autori în baza surselor menționate

Suținătorii **concepției juridico-patrimonială** prezintă realitatea economică prin prisma raporturilor juridice, subordonând economicul față de juridic, deși faptele economice determină relațiile juridice. Această concepție consideră că, contabilitatea elaborează și aplică principiile, normele și procedeele cu ajutorul cărora se asigură evidența, calculul, analiza și controlul în expresie valorică a existenței și stării, precum și a mișcării și transformării patrimoniului. Elementele patrimoniale sunt reflectate în contabilitate: *în expresie monetară, pe titulari de patrimoniu, pe perioade de gestiune și pe bază de documente justificative*. Pentru ca un patrimoniu să existe sunt necesare două elemente interdependente: o persoană fizică sau juridică ca subiect de drepturi și obligații și bunurile economice, ca obiecte de drepturi și obligații.

Conform art. 284 al Codului Civil, patrimoniul reprezintă totalitatea drepturilor și obligațiilor patrimoniale (*care pot fi evaluate în bani*), privite ca o sumă de valori active și pasive strâns legate între ele, aparținând unor persoane fizice și juridice determinate [4].

În acest context, *valorile active* în calitatea lor de obiecte de drepturi și obligații formează substanța materială a patrimoniului - *bunuri economice*. Ele se prezintă sub formă de terenuri, clădiri, construcții, mașini, utilaje și instalații, mijloace de transport, mobilier, stocuri, numerar, creanțe etc. Cea de-a doua componentă a patrimoniului, *valorile pasive* în calitatea lor de drepturi și obligații cu valoare economică exprimă raporturile de proprietate în cadrul cărora se procură și gestionează bunurile. Ele capătă forma de *drepturi* în situația în care titularul de patrimoniu are calitatea de proprietar și, ca urmare, nu trebuie să acorde nici un echivalent pentru bunurile aflate în posesiunea și folosința sa. Raporturile de proprietate iau forma de *obligații* atunci când pentru bunurile care formează obiectul patrimoniului titularul trebuie să dea un echivalent valoric sau să îndeplinească o anumită prestație.

Din cele expuse, ecuația patrimoniului definit în sens juridic are forma de mai jos:

<b>Valori active</b> (Bunuri economice) „ce posedă titularul de patrimoniu”	=	<b>Valori pasive</b> (Drepturi + obligații) „ce datorează titularul de patrimoniu”
--	---	---

La nivelul obiectului contabilității, primul termen al raportului de schimb specific patrimoniului, bunurile economice, este delimitat prin structura calitativă *de activ*, iar cel de-al doilea, drepturile și obligațiile, prin cea *de pasiv*.

**Concepția economică** se îndepărtează de concepția juridică prin faptul că include în câmpul de cuprindere a contabilității toate bunurile utilizate în scopuri economice (*care aduc un avantaj economic în viitor*) și nu numai bunurile asupra cărora entitatea are un drept de proprietate. Potrivit acestei concepții bunurile sunt studiate de către contabilitate din două puncte de vedere: al modului în care ele se utilizează, investesc și se consumă - *capital fix și capital circulant*; al modului de procurare și dobândire - *capital propriu și capital străin*. Suținătorii concepției economice folosesc tot mai frecvent, în ultimii decenii, noțiunile de utilizări și de resurse. Menționăm că termenul „resurse” nu este suficient definit și delimitat în limbajul contabil.

În acest context, concepția economică referitoare la obiectul contabilității conține elemente ale concepției juridico-patrimonială și ale concepției financiare, fapt prezentat în relația următoare.

<b>Utilizări</b> „capital fix și capital circulant”	=	<b>Resurse</b> „capital propriu și capital străin”
--	---	---

Folosirea noțiunii de capital pentru a desemna atât elementele de activ (*a structurii bunurilor economice, a utilizărilor*), cât și pentru delimitarea elementelor de pasiv (*a originii sau a surselor de*

proveniență) are o utilizare limitată în teoria și practica contabilă.

*Capitalul fix* este format din bunurile investite care participă la mai multe cicluri de exploatare și care se înlocuiesc după un număr de ani de utilizare (mașini, utilaje, mobilier etc.). Acestea se consumă treptat, iar recuperarea valorii acestora se face pe baza procesului de amortizare. *Capitalul circulant* sunt formate din bunurile economice care se consumă sau își schimbă forma de existență și funcțională după fiecare ciclu de exploatare finalizat. *Capitalul propriu* corespunde drepturilor pe care le au proprietarii asupra entității. *Capitalul străin*, denumit și capital împrumutat și atras, cuprinde datoriile față de bănci, furnizori, creditorii, salariați, bugetul statului etc.

Astfel, pentru a elimina confuziile care ar putea să apară dacă prin același termen s-ar defini atât elementele de activ, cât și elementele de pasiv se utilizează termenul de capital numai pentru delimitarea capitalurilor proprii.

**Concepția financiar-contabilă** este o variantă a concepției juridico-patrimoniale, cât și o variantă a concepției economice cu privire la obiectul contabilității. Această concepție își propune să răspundă la întrebarea: *entitatea este capabilă, datorită structurii activelor sale, să facă față datoriilor sale, atunci când acestea ajung la scadență?* Pentru a răspunde la această întrebare situațiile financiare întocmite pe baza informațiilor din contabilitate prezintă structura activelor patrimoniale în funcție de lichiditatea lor, iar pasivele în ordinea exigibilității lor.

*Lichiditatea* se referă, în primul rând, la intervalul de timp necesar ca un element de activ să fie convertit în numerar. În al doilea rând, lichiditatea se referă la posibilitățile unei entități de a-și achita datoriile scadente într-un viitor apropiat, spre deosebire de *solvabilitate*, care se referă la posibilitatea onorării obligațiilor scadente într-o perioadă mai mare de timp.

*Exigibilitatea* indică perioada de timp în care o datorie devine scadentă și ca urmare trebuie achitată.

În prezent, ordonarea elementelor de activ și de pasiv se face în funcție de două criterii:

- ✓ *criteriul principal* - conținutul economic: natura și destinația activelor sau natura și proveniența pasivelor;
- ✓ *criteriul secundar* - lichiditatea activelor și exigibilitatea pasivelor.

Concepția financiară cu privire la obiectul contabilității poate fi prezentată astfel:

<b>Active</b> „active imobilizate și active circulante”	=	<b>Pasive</b> „capital propriu, datorii pe termen lung, datorii curente”
--	---	--

În contabilitate, discursul despre patrimoniu, în sens financiar-contabil, este conciliat prin noțiunile *de activ* și *de pasiv*.

În funcție de gradul de lichiditate, activele se divizează în [9, pct. 24].:

- a) *active circulante*, care reprezintă activele ce se așteaptă să fie consumate în ciclul normal de activitate, vândute sau primite în termen de 12 luni sau care reprezintă numerar;
- b) *active imobilizate*, care cuprind toate celelalte active, cu excepția celor circulante

În funcție de gradul exigibilității, datoriile se împart în [9, pct. 26].:

- a) *datorii curente*, care includ datoriile ce se așteaptă să fie achitate sau decontate în termen de 12 luni din data raportării;
- b) *datoriile pe termen lung*, care cuprind toate celelalte datorii, cu excepția celor curente

Așa cum reiese din legislația contabilă, elementele definite, descrise, evaluate și recunoscute

în situațiile financiare sunt cele de active, datorii, capital propriu, venituri, cheltuieli și rezultate.

Pentru a fi informați, în continuare se vor prezenta accepțiile elementelor abordate de SNC. Astfel [9, pct. 21]:

- ✓ **un activ** - resursă economică identificabilă și controlabilă de către entitate ce provine din fapte economice trecute din a căror utilizare se așteaptă obținerea unor beneficii economice
- ✓ **o datorie** reprezintă o obligație actuală a entității provenite din fapte economice trecute a căror stingere contribuie la o reducere a resurselor, purtătoare de beneficii economice.
- ✓ **capitalul propriu** reprezintă mărimea rămasă în activele entității după scăderea datoriilor.

Definițiile de mai sus fundamentează elementele descrise în situațiile financiare pe categoria de **resurse**. Astfel, *activul* reprezintă o resursă economică identificabilă și controlabilă, *datoria* o angajare a resursei, iar *capitalul propriu*, resursele controlabile care rămân după deducerea tuturor datoriilor.

Analizând prevederile legislației contabile putem deduce că relația dintre activele, capitalul propriu și datoriile entității, prezentate în bilanț, se numește **poziție financiară** [9, pct. 5]. O entitate poate avea o poziție financiară pozitivă în cazul în care capitalul propriu este mai mare sau cel puțin egal cu datoriile. Această condiție indică faptul că entitatea, ca subiect de drept, are posibilitatea să plătească datoriile față de creditori, atât pe parcursul desfășurării activității, cât și la lichidarea sa.

Continuând excursul în același cadru contabil, veniturile, cheltielile și rezultatele, sunt definite astfel [9, pct. 81]:

✓ **veniturile** - creșteri ale beneficiilor economice înregistrate în cursul perioadei de gestiune, sub forma intrărilor de active sau majorării valorii acestora sau a diminuării datoriilor care au drept rezultat creșteri ale capitalului propriu, cu excepția celor legate de contribuțiile proprietarilor;

✓ **cheltuielile** - diminuări ale beneficiilor economice înregistrate în perioada de gestiune sub formă de ieșiri sau reduceri ale valorii activelor sau de creșteri ale datoriilor care contribuie la diminuări ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestuia proprietarilor;

✓ **rezultatele financiare** - profitul (pierderea) calculat ca diferență dintre veniturile și cheltuielile perioadei de gestiune.

Bazându-ne pe fundamentarea elementelor descrise în situațiile financiare pe categoria de **resurse**, definițiile de mai sus, reprezintă creșteri (*venituri*) și diminuări (*cheltuieli*) de resurse. În contextul legislației contabile, relația dintre veniturile și cheltuielile entității prezentate în situația de profit și pierdere reprezintă **performanță financiară** [9, pct. 5].

Conform unei abordări succinte putem sintetiza astfel:

**Conceptia juridico-patrimonială** este susținută în țările europene și dă prioritate prezentării situației juridice a patrimoniului cu ajutorul Bilanțului. Ea include în sfera de cuprindere a contabilității numai bunurile asupra cărora entitatea exercită un drept de proprietate sau de creanță, indiferent dacă acestea sunt utilizate sau nu în activitatea economică.

**Conceptia economică** este susținută de țările anglo-saxone și dă prioritate prezentării rezultatelor obținute în urma tranzacțiilor și operațiunilor efectuate, cu ajutorul Situației de profit și pierdere. Ea include în obiectul contabilității toate bunurile care aduc avantaje economice viitoare, indiferent de proprietate.

**Conceptia financiar-contabilă** este o variantă a concepțiilor economice și juridico-patrimonială. Ea acordă prioritate prezentării fluxurilor de numerar cu ajutorul Situației fluxurilor de

numerar. Această concepție este susținută de SUA și țările cu o piață de capital dezvoltată.

**Concluzie.** Fiecare din aceste concepții favorizează sau răspunde cerințelor particulare ale unui anumit grup de utilizatori. Din punct de vedere al terminologiei, distincțiile care se fac sunt uneori suficient de nerelevante. Spre exemplu, termenul de resurse poate fi folosit atât pentru a desemna originea, proveniența, cât și pentru a delimita alocările, utilizările.

În intenția de a satisface necesitățile de informații ale unui număr cât mai mare de utilizatori, considerăm necesară combinarea abordărilor, spre exemplu: *economico-juridico-financiare*.

Legislația contabilă națională prevede drept scop al situațiilor financiare - „prezentarea informațiilor utile în luarea deciziilor economice pentru o gamă largă de utilizatori” [9, pct. 6], evitând să precizeze care situație: economică, financiară sau juridică. Or, „situațiile financiare oferă informații despre: active, capital propriu, datorii, venituri și cheltuieli, fluxuri de numerar” este un răspuns la întrebarea noastră...

În urma analizei abordărilor referitoare la obiectul de studiu al contabilității, s-a ajuns la propunerea unei definiții mai aprofundate a conținutului acestuia. Astfel, **obiectul de studiu al contabilității îl reprezintă consemnarea, cuantificarea și prezentarea informațiilor referitoare la poziția financiară a entității, într-o perioadă de timp determinată, respectiv ansamblul operațiilor care modifică permanent această structură, prezentat prin performanța financiară.**

Această definiție, cuprinde următoarele aspecte aferente contabilității:

- ✓ reprezintă o formă de cunoaștere sistematică a *poziției financiare* a entității, inclusiv a operațiilor care modifică permanent mărimea și structura acesteia;
- ✓ din obiectul contabilității fac parte exclusiv elementele conținute în structura situațiilor financiare: *active, capital propriu, datorii, venituri și cheltuieli, rezultate* [2, p. 89];
- ✓ cercetează poziția financiară într-o dublă reprezentare, ca active și pasive;
- ✓ dubla reprezentare asigură menținerea echilibrului valoric permanent: active = pasive;
- ✓ studiază mișcările și transformările elementelor patrimoniale a unei entități [2, p. 90], prin prisma *performanței financiare*.

#### **Referințe bibliografice:**

1. *Bazele contabilității*. Colectiv de autori. Cluj-Napoca: Editura Intelcredo, 2004, 494 p.
2. BĂDICU G. *Concepția privind obiectul contabilității*. În: *Drept, economie și informatică*. Chișinău, 2001. Nr. 6. p.p. 89-92.
3. OPREA C., RISTEA M., *Bazele contabilității*. București: Editura Didactică și Pedagogică, 2004, 364 p.
4. *Codul Civil al RM*. În: *Monitorul Oficial al RM*, 2002, nr. 82-86. din 22.06.2002.
5. COLASSE B. *Contabilitatea generală*. Iași: Moldova, 1995, 418 p.
6. *Dicționarul Explicativ al limbii române*. București: Univers enciclopedic, 1998. 1192 p.
7. EPURAN M., BĂBĂIȚĂ V. *Teoria contabilității*. București: Editura Economică, 2004.
8. HOROMNEA E. ș.a. *Introducere în contabilitate*. Iași: TipoMoldova, 2014, 449 p.
9. SNC „Prezentarea situațiilor financiare”. În: *Monitorul Oficial al RM*, 2013, nr. 233-237 (4551-4555) din 22.10.2013.