

PUNCTE DE VEDERE PRIVIND CLASIFICAREA CONTURILOR

EMIL HOROMNEA*

Pointes de vue dans la clasification des comptes

Résumé:

Etant donné l'évolution des doctrines comptables sur les comptes et les fonctions de la comptabilité l'auteur présente les éléments de progrès et de différenciations. La recherche concerne les contributions de spécialistes étrangers et celles contenues dans la littérature comptable roumaine.

Mots clés: doctrines comptables, comptes, clasification des comptes

1 Introducere

Puține domenii ale teoriei contabilității au polarizat interesul cercetătorilor asemeni clasificării conturilor. Diversitatea opiniilor elaborate în acest context a fost influențată de teoriile conturilor, de numeroasele interpretări și nuanțări atribuite contului.

Unul dintre marii doctrinari ai contabilității românești, profesorul Dumitru Rusu, aprecia că “asupra acestei probleme nu s-a rostit încă ultimul cuvânt” [D. Rusu, 1980, p.95].

Un fapt este cert. *Istoria contabilității începe cu primul model economic, respectiv contul și se amplifică odată cu dezvoltarea continuă a funcțiilor acestuia. Termenul de contabilitate își are originea în noțiunea de cont. De la cont s-a ajuns la contabilitate și nu invers.* Procesul evolutiv menționat are în vedere și contabilitatea rudimentară, milenii în care însemnări empirice cu certă semnificație contabilă, au precedat apariția științei contabilității [J. H. Vlaeminck, 1957, p.15]. În aceste condiții putem vorbi despre contabilitate ca “*produs istoric și social*” [B. Colasse, 2000, p.31].

2 Contul în doctrina contabilă străină

Primul autor de operă contabilă, italianul Luca Paciolo descrie și modelează conceptual o contabilitate utilizată deja în orașele italiene. În celebra “Summa di Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita”, matematicianul include în capitolul “Tractatus de computis et scripturis”, o adevărată piatră unghiulară pentru istoria contabilității [F. Melis, 1950, p.33]. Paciolo subliniază valoarea pozitivă a contului, apreciind că această socoteală introduce ordine și prudență în viața negustorului. “*Dacă vom scoate din arta negoșului numărul și calculul, numaidecât ea va pieri*”, constată în continuare renașcentistul

* Profesor doctor, Catedra de Contabilitate, Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” Iași

Paciolo, prieten și consilier în tainele matematicii al marelui Leonardo da Vinci [D. Rusu, R. Petriș, E. Horomnea, 1991, p.51].

O enumerare selectivă a câtorva puncte de vedere aparținând autorilor străini, poate continua cu numele francezului P. R. Coffy, care atribuie contului funcția de consemnare și calcul a mișcării și transformării capitalului în diferitele lui variații [P. R. Coffy, 1833, p.25].

Pentru compatriotul său, Jean Dumarchey, contul reprezintă “orice clasă de unități de valoare” [J. Dumarchey, 1914, p.44].

Eugen de Fages înțelege prin cont “o grupare sau zonă în cadrul unui perimetru valoric în scopul consemnării intrărilor și ieșirilor” [E. de Fages, 1914, p.12].

Pierre Garnier, cel care considera contabilitatea “algebră a dreptului”, susține că prin cont se exprimă o categorie sau o clasă determinată de bunuri și de drepturi” [P. Garnier, 1967, p.38].

Într-un recent Tratat de Contabilitate generală, profesorul Bernard Colasse consideră contul drept suportul care reflectă în orice moment dinamica modificărilor permanente care are loc în patrimoniul întreprinderii [B. Colasse, 2000, p. 130].

O abordare mai nuanțată realizează francezul Michel Capron, care percepe contul ca fapt social și cultural în care se regăsesc relațiile dintre oameni [M. Capron, 1994, p. 16].

În fine, Enciclopedia contabilă franceză, (Paris, 1993) definește contul drept un sistem de calcul destinat să consemneze mișcările de valori ale unui element de Activ sau de Pasiv.

3 Contul în doctrina contabilă românească

Doctrina contabilă românească a preluat, nuanțat și dezvoltat elemente ale disputei științifice din acest domeniu. Selectiv și succint, redăm câteva din aceste opinii.

Dascălul brașovean Ioan Emanoil Nechifor este autorul primei scrieri de contabilitate în limba națională, creator de terminologie contabilă autohtonă. Contul este în viziunea lui Nechifor o socoteală “trebuincioasă negustorului”, care-l apără de ruină și îl determină să fie moral [I. Em. Nechifor, 1837].

Pentru Theodor Ștefănescu, contul urmărește “în permanență mișcarea valorilor, astfel încât să reiasă rezultatul obținut în notarea capitalului” [Th. Ștefănescu, 1894, p.135].

În opinia lui I. C. Panțu, contul realizează un principiu fundamental al unei contabilități “complete” și anume acela de a face o socoteală despre diferitele schimbări de formă în valorile bunurilor, inclusiv o socoteală economică a rezultatului obținut, profit sau pierdere [I. C. Panțu, 1907].

Promotorul concepției economice, profesorul I. N. Evian consideră contul drept “unitatea de organizare a contabilității care permite socoteala continuă asupra fiecărei părți de avere sau de capital” [I. N. Evian, 1946]. Menționăm că sub semnătura aceluiași autor apare un interesant studiu economic privat și de istorie critică a teoriei conturilor în contabilitate [I. N. Evian, 1940].

Școala patrimonialistă de la București, reprezentată în principal prin străluciții profesori Spiridon Iacobescu și Alexandru Sorescu, a polarizat gândirea contabilă în perioada interbelică, atribuind contului accepțiunea de “mijloc de reflectare a elementelor și mișcărilor patrimoniale” [Sp. Iacobescu, Al. Sorescu, 1928].

În concepția profesorului Dumitru Voina, contul este definit drept “un mijloc de calcul pentru stabilirea stării inițiale și a mișcărilor succesive ale unui element de Activ sau de Pasiv” [D. Voina, 1947].

Profesorul C. G. Demetrescu înțelege prin cont “un element științific al contabilității pe care se sprijină ordinea materială și spirituală a acestei științe” [C. G. Demetrescu, 1947].

La Iași, profesorul Dumitru Rusu, pledează pentru abordarea contului pornind de la logica lui internă, de la funcția de “mijloc de calcul necesar stabilirii soldului inițial și a modificărilor succesive ale unui element de Activ sau Pasiv, în cursul unei perioade de timp” [D. Rusu, 1980, p.62].

La nivelul anului 1980, profesorul Mihai Ristea percepe contul drept “procedeu de evidență și calculație, în expresie valorică sau cantitativă” [M. Ristea, 1980, p.62].

Ulterior, același autor, împreună cu profesorul Oprea Călin consideră contul “cel mai reprezentativ procedeu al metodei contabilității care permite înregistrarea, urmărirea și controlul existentului și modificărilor tuturor elementelor patrimoniale” [O. Călin, M. Ristea, 2000, p.131].

Opinii asemănătoare exprimă la Timișoara profesorii Mihai Epuran și Valeria Băbăiță [M. Epuran, V. Băbăiță, 1997, p.113]. Aceleași nuanțe subliniază în operele lor profesorii Ladislau Possler, Șt. Mărza, V. Bojian, V. Munteanu, ș.a.

La Cluj, reținem interpretările profesorului Iacob Petru Pântea care subliniază rolul special al contului în cunoașterea existențelor la un moment dat, cât și a dinamicii continue, a mișcărilor și transformărilor unui element patrimonial [I.P. Pântea, 1998, p.29].

Concittadinul său, profesorul Ioan Oprean, atribuie contului calitatea de procedeu al metodei contabilității, care preia situația existentă în bilanțul inițial, înregistrează modificările din cursul perioadei, stabilind situația finală [I. Oprean, 1998, p.130].

Dicționarul explicativ al limbii române consideră contul drept “o socoteală care exprimă valoric, în ordine cronologică și sistematică, existența și mișcările unui anumit proces economic pe o perioadă de timp determinată”.

În fine, **în opinia noastră**, *contul este un procedeu propriu cunoașterii contabile, prin care se determină existentul inițial și modificările ulterioare ale unei substanțe cu valoare economică (patrimonială):* bun corporal sau necorporal, creanțe, disponibilități bănești, resurse, procese, respectiv cheltuieli, venituri, inclusiv rezultate.

Contul realizează, de asemenea, operațiuni de ameliorare a calității informației contabile prin intermediul rectificărilor și regularizărilor.

Remarcă:

Doctrinile contabilității conțin o diversitate de opinii cu privire la cont. Acest fapt confirmă că știința contabilității reprezintă un edificiu complex, în continuă creștere și dezvoltare, realizat printr-o permanentă validare a teoriei de către practică.

4 Clasificarea conturilor între diversitate și consens

4.1. Abordări în literatura străină

Prima încercare de clasificare a conturilor în istoria științei noastre o realizează Luca Paciolo (1494), care distinge [D. Rusu, R. Petriș, E. Horomnea, 1991]:

- conturi vii (conti vive), pentru persoane;
- conturi moarte (conti morti), pentru bunuri;
- conturi de cheltuieli;
- conturi de rezultate.

Jacques Savary, Mathieu de la Porte și Abraham de Graf acceptă un punct de vedere apropiat, sesizând în mediul întreprinderii:

- conturile proprietarului (Capital, Profit și Pierdere);
- conturi de bunuri sau de valori (Materiale, Mărfuri, Casa, Efecte de plată);
- conturi de persoane sau corespondenți (Clienți, Debitori, Creditori).

Italianul Andrea Zambelly (1681) vorbește despre conturi de persoane și conturi pentru lucruri, în timp de Bertrand Francois Barême separă conturile proprii (generale) de conturile particulare, ale corespondenților.

Într-o lucrare de referință, P. R. Coffy sistematizează conturile în [P. R. Coffy, 1833]: conturi de valori reale (materiale) și conturi de valori raționale, (abstracte).

Compatriotul său Eugène Léautey distinge: conturi de capital inițial; conturi de valori imobilizate, disponibile și angajate; conturi de persoane și conturi de rezultate.

Remarcă:

Din cele menționate deducem că timp de trei secole clasificarea lui Paciolo a influențat esențial doctrina contabilă. Realizarea acestui demers teoretic se fundamenta în principal pe obiectul contului, conținutul material sau imaterial al acestuia, respectiv latura juridică, abstractă, generatoare de drepturi și obligații. Au fost elaborate și abordări mixte, prin combinarea aspectelor anterior menționate.

4.2. Abordări în literatura românească

În câmpul doctrinelor contabile românești menționăm în primul rând clasificarea realizată de profesorii Sp. Iacobescu și Al. Sorescu, străluciți reprezentanți ai Școlii patrimonialiste de la București [Sp. Iacobescu, Al. Sorescu, 1928].

Potrivit acestei concepții, conturile sunt structurate în următoarea manieră:

Activ	Pasiv
1. Conturi de valori proprietate.	1. Conturi de capital.
2. Conturi de persoane debitoare.	2. Conturi de persoane creditoare.
3. Conturi de rezultate nefavorabile.	3. Conturi de rezultate favorabile.
4. Conturi de ordine și de evidență de activ.	4. Conturi de ordine și de evidență de pasiv.

Reținem că acest curent de gândire a exprimat puncte de vedere originale, aducând contribuții valoroase la progresul științei contabilității.

Deși a contestat caracterul de știință al contabilității, profesorul I. N. Evian nu l-a negat pe cel de artă sau tehnică a ținerii registrelor. Adept al teoriei economice, profesorul Evian distinge conturi de avere și conturi de capital, cu reguli de funcționare diametral opuse, în măsură să exprime complet activul și pasivul întreprinderii [I. N. Evian, 1946].

Într-o încercare de conciliere a teoriilor precedente, profesorul D. Voinea dezvoltă concepția economico-juridică asupra contabilității, în cadrul căreia delimitează conturile de avere sau de realități, de cele de resurse, la care adaugă conturile de activ formal și de pasiv formal. În fine, conturile de Activ rectificativ și cele de Pasiv rectificativ, desăvârșesc tabloul clasificării conturilor de bilanț [D. Voinea, 1947].

Adept al caracterului de știință al contabilității și al devizei conform căreia, cultura economică nu reprezintă un lux ci o stringentă necesitate, profesorul Dumitru Rusu construiește întregul demers al clasificării conturilor pe baza conceptului fundamental $A = P$ [D. Rusu, 1980, p.67].

Remarcăm în această abordare, așezarea în poziție mediană a conturilor cu funcțiune auxiliară “Bilanț de deschidere” și “Bilanț de închidere”.

Pe aceeași linie este poziționat contul “Profit și Pierdere”, deoarece obținerea profitului sau pierderii imprimă acestui mijloc de calcul un caracter dual. Sinteza acestei concepții este prezentată în fig. nr. 1.

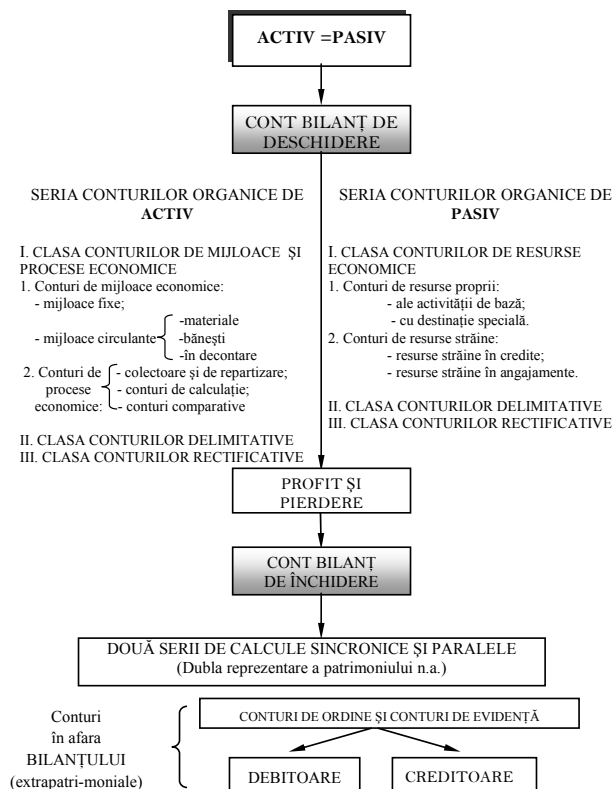


Fig. 1 Clasificarea conturilor în concepția profesorului D. Rusu

5 Concluzii

Conchidem studiul nostru cu precizarea că la baza unei clasificări raționale și inteligente a conturilor trebuie să se afle întotdeauna conținutul economico-financiar al acestora. El acoperă integral diversitatea și întinderea materiei contabile. Utilizarea acestui criteriu, regăsit în conceptul fundamental Activ=Pasiv, subliniază valabilitatea permanentă a relațiilor de echilibru care operează în acest domeniu.

Bibliografie

- Capron, M., *Contabilitatea în perspectivă*, Ed. Humanitas, București, 1994.
 Călin, O., Ristea, M., *Bazele contabilității*, Ed. Național, București, 2000.
 Coffy, P. R., *Tableau sinoptique*, Paris, 1833.
 Colasse, B., *Comptabilité générale*, 6^e édition, Ed. Economica, Paris, 2000.
 Demetrescu, C. G., *Tratat de contabilitate*, Ed. SOCEC, București, 1947.
 Dumarchey, J., *Theorie positive de la comptabilité*, A. Rey, Paris, 1914.
 E. de Fages, *Les concepts fondamentaux de la comptabilité*, Paris, 1914.
 Epuran, M., Băbăiță, V., *Bazele contabilității*, Ed. de Vest, Timișoara, 1997.
 Evian, I. N., *Contabilitate dublă*, București, 1946.
 Evian, I. N., *Teoriile conturilor*, Cluj, 1940.
 Garnier, P., *Comptabilité générale*, Dunod, Paris, 1967.
 Horomnea, E., *Bazele contabilității*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2004.

- Horomnea, E., *De la cont la clasificarea conturilor. Puncte de vedere*, Revista de Finanțe, Credit, Contabilitate nr. 11/12/2000.
- Iacobescu, Sp., Sorescu, Al., *Contabilitate comercială generală*, București, 1928.
- Melis, F., *Storia della Ragioneria*, Ed. Cesaro Zuffi, Bologna, 1950.
- Nechifor, I. Em., *Pravila comercială*, Brașov, 1837.
- Oprean, I., ș.a., *Bazele contabilității agenților economici din România*, Ed. Intelcredo, Deva, 1998.
- Pânteia, I.P., *Managementul contabilității românești*, vol.I., Ed. Intelcredo, Deva, 1998.
- Panțu, I. C., *Știința conturilor sau contabilitatea în partidă dublă*, Brașov, 1907.
- Ristea, M., ș.a., *Contabilitate*, EDP, București, 1980.
- Rusu, D., Petriș, R., Horomnea, E., ș.a., *Fra Luca di Borgo și doctrinele contabilității în cultura economică românească*, Ed. Junimea, Iași, 1991.
- Rusu, D., *Bazele contabilității*, E.D.P., București, 1980.
- Ștefănescu, Th., *Curs elementar de contabilitate*, Tipografia Göbel, București, 1894.
- Vlaeminck, J. H., *Histoire et doctrines de la comptabilité*, Paris, 1957 și Tr. Tămășan, *Bazele științifice ale contabilității*, Ed. Științifică, București, 1973.
- Voina, D., *Contabilitate generală*, Brașov, 1947.