

Prof. univ. dr. VICTOR MUNTEANU
- coordonator -

Lector. univ. dr. ALICE ȚÎNȚA
Ec. RODICA MUNTEANU

Asist. univ. drd. MIRELA NICULAE
Drd. MARIANA BURLACU

BAZELE CONTABILITĂȚII

Ediția a V-a
revăzută și adăugită

Prof. univ. dr. VICTOR MUNTEANU
- coordonator -

Lector. univ. dr. ALICE ȚÎNȚA
Ec. RODICA MUNTEANU

Asist. univ. drd. MIRELA NICULAE
Drd. MARIANA BURLACU

BAZELE CONTABILITĂȚII

Ediția a V-a
revăzută și adăugită



EDITURA UNIVERSITARĂ
București, 2017

Colecția ȘTIINȚE ECONOMICE

Redactor: Gheorghe Iovan

Tehnoredactor: Ameluța Vișan

Coperta: Monica Balaban

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

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

Bazele contabilității / Victor Munteanu (coord.), Alice Țița, Mirela

Niculae, - Ed. a 5-a, reviz.. - București : Editura Universitară, 2017

Conține bibliografie

ISBN 978-606-28-0654-5

I. Munteanu, Victor

II. Țița, Alice

III. Nicolae, Mirela

657

DOI: (Digital Object Identifier): 10.5682/9786062806545

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

Copyright © 2017

Editura Universitară

Director: Vasile Muscalu

B-dul. N. Bălcescu nr. 27-33, Sector 1, București

Tel.: 021 – 315.32.47 / 319.67.27

www.editurauniversitara.ro

e-mail: redactia@editurauniversitara.ro

Distribuție: tel.: 021-315.32.47 / 319.67.27 / 0744 EDITOR / 07217 CARTE

comenzi@editurauniversitara.ro

O.P. 15, C.P. 35, București

www.editurauniversitara.ro

CUPRINS

<i>CUVÂNT ÎNAINTE</i>	9
CAPITOLUL 1: CONTABILITATEA - EVOLUȚIE ISTORICĂ, DEFINIRE	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
CAPITOLUL 2: CONTABILITATEA – COMPONENTĂ A SISTEMULUI INFORMAȚIONAL FINANCIAR-CONTABIL	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
CAPITOLUL 3: OBIECTUL ȘI METODA CONTABILITĂȚII	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

CAPITOLUL 4: MODELE DE BAZĂ PRIVIND SITUAȚIA PATRIMONIULUI (ACTIVE, DATORII SI CAPITALURI PROPRII) ȘI A REZULTATELOR OBTINUTE	80
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	124
CAPITOLUL 5: TEORIE ȘI MODEL PRIVIND CONTUL. MECANISMUL CONTABIL: ANALIZA, ÎNREGISTRAREA ȘI CONTROLUL TRANZACȚIILOR (OPERAȚIILOR) ÎN CONTURI	127
5.1. Noțiunea, necesitatea și conținutul contului	127
5.2. Structura și forma contului	131
5.3. Regulile de funcționare a conturilor.....	136
5.4. Dubla înregistrare și corespondența conturilor.....	140
5.5. Analiza contabilă a tranzacțiilor economice și reflectarea lor în contabilitate. Formula și articolul contabil.....	144
5.6. Sistemul de conturi și clasificarea lor	151
5.7. Normalizarea contabilității. Planul de conturi general.....	155
5.8. Balanța de verificare - procedeu specific al metodei contabilității.....	174
5.8.1. Noțiunea, importanța și funcțiile balanței de verificare.....	174
5.8.2. Principiul balanței conturilor	175
5.8.3. Avantajele balanței conturilor.....	175
5.8.4. Clasificarea balanței conturilor	176
5.8.5. Întocmirea balanței de verificare a conturilor.....	178
5.9. Exerciții și probleme	179
CAPITOLUL 6: DOCUMENTELE CONTABILE	181
6.1. Noțiunea și importanța documentelor contabile.....	181
6.2. Delimitări privind documentele contabile	182
6.2.1. Documentele sau piesele justificative.....	183
6.2.2. Registrele contabile	187
6.2.3. Documentele contabile de sinteză sau situațiile financiare	192

CAPITOLUL 7: EVALUAREA ȘI RECUNOAȘTEREA ELEMENTELOR DIN SITUAȚIILE FINANCIARE	205
7.1. Cuantificarea contabilă	205
7.2. Evaluarea contabilă	206
7.2.1. Bazele de evaluare în contabilitate.....	206
7.2.2. Regulile evaluării ca sistem de referință în formularea politicilor contabile	209
7.3. Exerciții și probleme	213
CAPITOLUL 8: ROLUL, CONȚINUTUL ECONOMIC, ANALIZA ȘI FUNȚIONAREA CONTURILOR DE CAPITALURI.....	214
8.1. Delimitări și structuri privind capitalurile.....	214
8.2. Conturi privind capitalurile proprii ale entității.....	215
8.2.1. Conturi și tranzacții privind capitalul social	215
8.2.2. Alte conturi de capitaluri proprii	221
8.2.3. Conturi și tranzacții privind datoriile pe termen lung	223
8.3. Exerciții și probleme	225
CAPITOLUL 9: ROLUL, CONȚINUTUL ECONOMIC, ANALIZA ȘI FUNȚIONAREA CONTURILOR DE ACTIVE IMOBILIZATE.....	229
9.1. Delimitări. Tipuri de imobilizări	229
9.2. Evaluarea imobilizărilor corporale și necorporale	230
9.3. Amortizarea: semnificații, durata de utilizare economică, metode de calcul.....	232
9.4. Documente specifice imobilizărilor	235
9.5. Conturi și tranzacții privind activele imobilizate	237
9.6. Exerciții și probleme	242
CAPITOLUL 10: ROLUL, CONȚINUTUL ECONOMIC, ANALIZA ȘI FUNȚIONAREA CONTURILOR DE STOCURI.....	244
10.1. Delimitări și evaluarea stocurilor	244
10.2. Conturi și tranzacții privind stocurile.....	248
10.3. Exerciții și probleme	257
CAPITOLUL 11: ROLUL, CONȚINUTUL ECONOMIC, ANALIZA ȘI FUNȚIONAREA CONTURILOR DE TERȚI.....	259
11.1. Definirea și gruparea creanțelor și datoriilor pe termen scurt	259
11.2. Conturi și tranzacții privind creanțele și datoriile comerciale	260
11.3. Conturi și tranzacții privind creanțele și datoriile salariale.....	264
11.4. Conturi și tranzacții privind creanțele și datoriile sociale	267
11.5. Conturi și tranzacții privind creanțele și datoriile fiscale.....	269

11.6. Conturi și tranzacții privind creanțele și datoriile diverse	273
11.7. Exerciții și probleme	275
CAPITOLUL 12: ROLUL, CONȚINUTUL ECONOMIC, ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR DE TREZORERIE	276
12.1. Delimitări privind trezoreria entității	276
12.2. Conturi și tranzacții privind trezoreria societății	276
12.3. Situația fluxurilor de trezorerie	282
12.4. Exerciții și probleme	287
CAPITOLUL 13: ROLUL, CONȚINUTUL ECONOMIC, ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR DE CHELTUIELI, VENITURI ȘI REZULTATE	288
13.1. Delimitări și structuri	288
13.2. Conturi privind cheltuielile și veniturile	291
13.3. Instrumentarea contabilă a tranzacțiilor privind cheltuielile și veniturile	292
13.4. Exerciții și probleme	311
CAPITOLUL 14: REALIZAREA CICLULUI CONTABIL	313
14.1. Prezentarea etapelor ciclului contabil	313
14.2. Exemplu monografic privind realizarea ciclului contabil	313
BIBLIOGRAFIE	345

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, 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 întreprindere 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 întreprindere.

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 acelorași 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 acceadă 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 întreprinderi.

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 întreprinderilor, juriști, practicieni din domeniul contabilității – contabili autorizați, experți contabili, auditori financiari-contabili, analiști financiari – care doresc să aprofundeze valențele informaționale ale contabilității.

Demersul său metodic-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 această 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, octombrie 2017

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). Economii 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”.¹

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 compter (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 formele 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.

¹ 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'aritmica, geometria, proporzioni et proporzionalita”**. 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 bazează 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 popularizarea 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) consacarea 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 – substanță 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 reprodusă 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 legități proprii care le guvernează, cum ar fi Politica și Religia), contabilitatea studiază legitățile interne proprii de existență și mișcare a patrimoniului întreprinderii, parte a patrimoniului național. Ce înseamnă patrimoniu național? Înseamnă totul, întreaga avere 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, asociaților și acționarilor. Contabilitatea respectă legislația privind încasarea drepturilor și plata obligațiilor. Dar, *contabilitatea nu este Drept*, și nu se pot subordona una, alteia, 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'aritmetica, 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 Girolamo 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 legăturile 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 procedeeelor 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 Manova-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 întreprindere, 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 întreprindere. Aceste informații formează baza pentru evaluarea întreprinderii de către un ansamblu de utilizatori din interiorul și din exteriorul societății.