

# **CONTABILITATEA ÎN COMERȚ**



Lector univ. dr. LUMINIȚA JALBĂ

# CONTABILITATEA ÎN COMERȚ



Editura Universitară,  
București

Tehnoredactare: Angelica Mălăescu  
Coperta: Angelica Mălăescu

---

Copyright © 2011  
Editura Universitară  
Director: Vasile Muscalu  
B-dul. N. Bălcescu nr.27-33,  
Sector 1 , București  
Tel./Fax: 021 – 315.32.47 / 319.67.27  
www.editurauniversitara.ro  
e-mail: redactia@editurauniversitara.ro

---

EDITURĂ RECUNOSCUTĂ DE CONSILIUL NAȚIONAL AL CERCETĂRII  
ȘTIINȚIFICE DIN ÎNVĂȚĂMÂNTUL SUPERIOR (C.N.C.S.I.S.)

**Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României**  
**JALBĂ, LUMINIȚA**

**Contabilitatea în comerț / Luminița Jalbă. –**  
Ed. a 2-a, rev. - București : Editura Universitară, 2011  
ISBN 978-606-591-135-2

657:339.1(075.8)

657:339.1(075.8)

© Toate drepturile asupra acestei lucrări sunt rezervate Editurii Universitare.

---

Distribuție: tel./fax: 021-315.32.47  
021-319.67.27  
comenzi@editurauniversitara.ro

---

ISBN 978-606-591-135-2

## CUVÂNT ÎNAINTE

*Într-un mediu economic și social în plină transformare, contabilitatea capătă o semnificație aparte pentru toți cei care doresc să acceadă la raționamentul contabilității.*

*În lucrare sunt prezentate într-o manieră didactică principiile teoretice, regulile și practicile specifice contabilității.*

*Pornind de la ideea că, informația contabilă are un rol de bază în luarea deciziilor în procesul de conducere al societăților din comerț și turism, autorii au căutat să reunească în cuprinsul lucrării noțiuni și concepte de bază ale contabilității, precum și metode și tehnici de lucru, atât din punct de vedere teoretic, cât și din punct de vedere practic, aplicabile în comerț și turism.*

*Lucrarea poate fi consultată în egală măsură de studenții din cadrul facultăților cu specializare în turism, precum și de toți profesioniștii din comerț și turism.*

*De asemenea, în lucrarea de față, toți specialiștii în domeniul, producătorii și consumatorii de informație contabilă, găsesc răspuns la mecanismele contabilității.*



## CUPRINS

<b>Capitolul I</b>	
<b>Obiectul și metoda contabilității</b> .....	11
<b>1.1. Definiția contabilității</b> .....	20
<b>1.2. Obiectul de studiu al contabilității</b> .....	21
1.2.1. Patrimoniul ca obiect de studiu al contabilității .....	21
1.2.2. Trăsăturile obiectului contabilității .....	22
<b>1.3. Metoda contabilității</b> .....	25
1.3.1. Noțiunea și conținutul metodei contabilității .....	25
1.3.2. Trăsăturile metodei contabilității .....	26
1.3.3. Procedeele metodei contabilității .....	28
1.3.3.1. Procedeele comune tuturor științelor .....	28
1.3.3.2. Procedeele specifice metodei contabilității .....	30
1.3.3.3. Procedeele metodei contabilității, comune și altor discipline economice .....	31
1.3.4. Principiile normative ale metodei contabilității .....	33
1.3.4.1. Principiile înregistrării și ținerii contabilității .....	33
1.3.4.2. Principiile partidei duble .....	35
1.3.4.3. Principiile de observare .....	36
1.3.4.4. Principiile evaluării .....	38
1.3.4.5. Principiile responsabilității .....	39
<b>1.4. Întrebări de reflecție și control</b> .....	41
 <b>Capitolul II</b>	
<b>Modele de bază privind situația patrimoniului și rezultatului obținut</b>	43
<b>2.1. Bilanțul contabil – procedeu al dublei reprezentări a patrimoniului</b> .....	43
2.1.1. Definierea, conținutul și structura bilanțului .....	43
2.1.2. Modele privind bilanțul contabil .....	45
<b>2.2. Analiza structurilor bilanțiere privind patrimoniul</b> .....	48
2.2.1. Structurile bilanțiere de activ .....	48
2.2.1.1. Actiunile immobilizate .....	48
2.2.1.2. Actiunile circulante .....	53
2.2.2. Structurile bilanțiere de pasiv .....	57
2.2.2.1. Capitalurile proprii .....	57
2.2.2.2. Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli .....	60
2.2.2.3. Datoriile sau capitalul străin .....	61
2.2.3. Structuri privind valorile rectificative și valorile de regularizare .....	62
2.2.4. Prezentarea sintetică a activelor și pasivelor patrimoniale .....	63
2.2.4.1. Actiunile patrimoniale .....	63
2.2.4.2. Pasive patrimoniale .....	64
<b>2.3. Modificări bilanțiere</b> .....	65
2.3.1. Tipuri de modificări privind activul și pasivul unității patrimoniale .....	65
2.3.2. Modificările de structuri .....	66
2.3.2.1. Modificări bilanțiere de activ .....	67
2.3.2.2. Modificări bilanțiere de pasiv .....	68
2.3.3. Modificări bilanțiere de structură și volum .....	70
2.3.3.1. Modificări bilanțiere în sensul creșterii activului și pasivului .....	70
2.3.3.2. Modificări bilanțiere în sensul scăderii activului și pasivului .....	71
<b>2.4. Contul de rezultate</b> .....	73
2.4.1. Modelarea patrimoniului prin contul de rezultate .....	73
2.4.2. Scheme privind contul de profit și pierdere .....	75
<b>2.5. Probleme și întrebări de control</b> .....	77

<b>Capitolul III</b>	
<b>Evaluarea patrimoniului în contabilitate</b> .....	79
<b>3.1. Noțiunea și principiile evaluării patrimoniului în contabilitate</b> .....	79
3.1.1. Definierea evaluării .....	79
3.1.2. Principiile evaluării în contabilitate .....	79
3.1.3. Prețurile și implicațiile lor în contabilitate.....	81
3.1.3.1. Costul de achiziție .....	81
3.1.3.2. Costul de producție .....	82
3.1.3.3. Costul complet sau costul de desfacere .....	83
3.1.3.4. Prețurile și tarifele .....	84
3.1.4. Formele de evaluare a elementelor patrimoniale.....	85
3.1.4.1. Evaluarea la intrarea în patrimoniu .....	85
3.1.4.2. Evaluarea la ieșirea din patrimoniu sau la trecerea în consum ...	86
3.1.4.3. Evaluarea elementelor patrimoniale la inventariere .....	88
3.1.4.4. Evaluarea la închiderea exercițiului economico-financiar .....	89
<b>3.2. Reevaluarea în contabilitate</b> .....	89
<b>3.3. Subiecte și întrebări de reflecție și control</b> .....	90
<b>Capitolul IV</b>	
<b>Contul și dubla înregistrare</b> .....	91
<b>4.1. Necesitatea, funcțiile și forma contului</b> .....	91
4.1.1. Necesitatea și conținutul economic al contului .....	91
4.1.2. Funcțiile contului .....	92
4.1.3. Forma contului .....	93
<b>4.2. Structura contului</b> .....	95
4.2.1. Denumirea sau titlul contului .....	95
4.2.2. Debitul și creditul contului .....	95
4.2.3. Rulajul contului .....	96
4.2.4. Total sume .....	96
4.2.5. Soldul contului .....	97
4.2.6. Explicația operațiilor înregistrate în cont .....	97
<b>4.3. Reguli de funcționare a conturilor</b> .....	98
<b>4.4. Gruparea conturilor după soldul pe care îl prezintă la un moment dat</b> ...	103
<b>4.5. Dubla înregistrare și corespondența conturilor</b> .....	104
4.5.1. Dubla înregistrare .....	104
4.5.2. Corespondența conturilor .....	104
4.5.3. Exemplu de operațiuni privind corespondența conturilor .....	104
<b>4.6. Analiza contabilă a operațiilor economice și financiare. Formula și articolul contabil</b> .....	106
4.6.1. Analiza contabilă și etapele acesteia .....	106
4.6.2. Formula și articolul contabil .....	107
4.6.3. Clasificarea formulelor contabile .....	109
<b>4.7. Întrebări și exerciții de control</b> .....	114
<b>Capitolul V</b>	
<b>Analiza și funcționarea conturilor</b> .....	117
<b>5.1. Clasificarea conturilor</b> .....	117
5.1.1. Noțiunea, conținutul și importanța clasificării .....	117
5.1.2. Criterii de clasificare a conturilor .....	118
<b>5.2. Plan de conturi general (PCG)</b> .....	122
5.2.1. Definierea planului de conturi general .....	122
5.2.2. Planul de conturi general .....	122
<b>5.3. Analiza și funcționarea sistemului de conturi</b> .....	137
5.3.1. Conturile de capitaluri.....	137
5.3.1.1. Conținutul și structura capitalului propriu .....	137



<i>Cuprins</i>	<b>9</b>
5.3.1.2. Conturile de capitaluri proprii .....	138
5.3.1.3. Conturile de provizioane pentru riscuri și cheltuieli .....	140
5.3.1.4. Conturile de datorii pe termen lung sau capitalul străin .....	142
5.3.2. Conturile de active imobilizate .....	143
5.3.3. Conturile de stocuri și producție în curs de execuție .....	148
5.3.4. Conturile de terți .....	150
5.3.4.1. Conturile de creanțe .....	150
5.3.4.2. Conturile de datorii .....	151
5.3.4.3. Operațiuni privind taxa pe valoarea adăugată .....	153
5.3.5. Conturile de trezorerie .....	156
5.3.6. Conturile de regularizare sau delimitative .....	158
5.3.7. Conturile rectificative .....	160
5.3.8. Conturile de rezultate (procese) .....	163
5.3.9. Conturile de ordine și evidență .....	167
<b>5.4. Întrebări de control</b> .....	<b>168</b>
<b>Capitolul VI</b>	
<b>Reflectarea în contabilitate a activității de comerț</b> .....	<b>169</b>
<b>6.1. Tipuri de societăți comerciale</b> .....	<b>169</b>
<b>6.2. Obiectul de activitate al societăților comerciale din ramura comerțului și turismului</b> .....	<b>172</b>
<b>6.3. Metoda de contabilizare a stocurilor și operațiilor cu mărfuri</b> .....	<b>175</b>
6.3.1. Formele și documentele aprovizionării cu mărfuri .....	175
6.3.2. Formele și documentele vânzării de mărfuri .....	177
6.3.3. Organizarea evidenței operative a mărfurilor .....	179
6.3.4. Contabilitatea aprovizionării-vânzării de mărfuri în condițiile constatării de diferențe la recepție și din distribuție .....	179
<b>6.4. Inventarierea mărfurilor</b> .....	<b>185</b>
6.4.1. Necesitatea inventarierii .....	185
6.4.2. Metode de contabilizare a stocurilor .....	186
6.4.2.1. Metoda inventarului permanent .....	186
6.4.2.2. Metoda inventarului intermitent .....	206
6.4.3. Etapele inventarierii .....	209
<b>6.5. Contabilitatea operațiilor cu ambalaje</b> .....	<b>210</b>
6.5.1. Clasificarea ambalajelor și organizarea generală a contabilității acestora ....	210
6.5.2. Contabilitatea ambalajelor de transport recuperabile .....	213
6.5.3. Contabilitatea ambalajelor care circulă în regim de restituire .....	219
6.5.4. Contabilitatea materialelor de ambalat mărfuri .....	221
<b>Capitolul VII</b>	
<b>Reflectarea în contabilitate a activității de turism</b> .....	<b>227</b>
<b>7.1. Activitatea de turism: caracterizare, clasificare, documente specifice</b> ....	<b>227</b>
<b>7.2. Contabilitatea activităților de cazare și a altor prestări de servicii pentru populație</b> .....	<b>231</b>
<b>Capitolul VIII</b>	
<b>Balanța de verificare</b> .....	<b>237</b>
<b>8.1. Noțiunea și conținutul balanței de verificare</b> .....	<b>237</b>
8.1.1. Noțiunea și conținutul balanței de verificare .....	237
8.1.2. Funcțiile balanței de verificare .....	237
<b>8.2. Clasificarea balanțelor de verificare</b> .....	<b>239</b>
8.2.1. Balanța de verificare cu o serie de egalități .....	239
8.2.2. Balanța de verificare cu două egalități .....	240
8.2.3. Balanța de verificare cu trei serii de egalități .....	240
8.2.4. Balanța de verificare cu patru serii de egalități .....	241

<b>8.3. Întocmirea bilanțelor de verificare .....</b>	<b>242</b>
<b>8.4. Balanțele de verificare ale conturilor sintetice.....</b>	<b>247</b>
8.4.1. Balanța de verificare cu o serie de egalități.....	247
8.4.1.1. Balanța de verificare a sumelor .....	247
8.4.1.2. Balanța de verificare a soldurilor .....	248
8.4.2. Balanța de verificare cu două serii de egalități .....	249
8.4.3. Balanța de verificare cu trei serii de egalități .....	250
8.4.4. Balanța de verificare cu patru serii de egalități .....	252
<b>8.5. Balanțele de verificare ale conturilor analitice.....</b>	<b>254</b>
8.5.1. Balanța de verificare analitică pentru conturile monofuncționale.....	254
8.5.1.1. Balanța de verificare a conturilor analitice monofuncționale cu un singur etalon de evidență .....	254
8.5.1.2. Balanța de verificare a conturilor analitice monofuncționale cu două etaloane de evidență .....	255
8.5.2. Balanța de verificare analitică pentru conturile bifuncționale .....	256
<b>8.6. Identificarea erorilor de înregistrare contabilă cu ajutorul bilanțelor de verificare .....</b>	<b>257</b>
<b>8.7. Întrebări și exerciții de control .....</b>	<b>259</b>
<b>Capitolul IX</b>	
<b>Documente contabile de sinteză și raportare</b>	<b>261</b>
<b>9.1. Redactarea situațiilor financiare .....</b>	<b>263</b>
<b>9.2. Prezentarea situațiilor financiare adoptate în contabilitatea din România</b>	<b>263</b>
<b>9.3. Monografie contabilă. Prezentarea entității .....</b>	<b>280</b>
9.3.1. Înființare, denumire, capital.....	280
9.3.2. Domeniu de activitate .....	281
9.3.3. Structura organizatorică.....	282
9.3.4. Modul de organizare și conducere a contabilității. Circuitul documentelor .....	282
<b>9.4. Întocmirea documentelor contabile a registrelor contabile, a declarațiilor și deconturilor .....</b>	<b>284</b>
9.4.1. Registre contabile.....	284
9.4.2. Documente privind organizarea contabilității imobilizărilor.....	284
9.4.3. Documente privind organizarea contabilității materialelor.....	286
9.4.4. Documente privind organizarea contabilității mijloacelor bănești.....	287
9.4.5. Documente privind organizarea contabilității drepturilor salariale.....	290
9.4.6. Documente privind organizarea contabilității cheltuielilor și veniturilor.....	293
9.4.7. Documente privind organizarea contabilității generale.....	294
9.4.8. Documente privind organizarea inventarierii patrimoniului.....	294
9.4.9. Gestionarea, folosirea și evidența formularelor cu regim special.....	296
9.4.10. Lucrări de sinteza și raportare financiar-contabilă. Situații financiare	296
<b>9.5. Monografie contabilă specifică entității; întocmirea bilanței de verificare</b>	<b>297</b>
<b>9.6. Bugetul de venituri și cheltuieli al întreprinderii.....</b>	<b>319</b>
9.6.1. Conținutul bugetului de venituri și cheltuieli.....	319
9.6.2. Buget de venituri și cheltuieli pentru anul 2007.....	322
<b>9.7. Elemente de gestiune financiară a firmei.....</b>	<b>323</b>
<b>Capitolul X</b>	
<b>Teste grilă .....</b>	<b>331</b>
<b>Bibliografie .....</b>	<b>355</b>

## CAPITOLUL I

### OBIECTUL ȘI METODA CONTABILITĂȚII

#### **Repere istorice în devenirea contabilității Scurt istoric privind apariția și dezvoltarea contabilității**

Contabilitatea are o istorie proprie, ale cărei începuturi sunt greu de delimitat datorită trecutului îndepărtat al apariției sale. O incursiune în istoria contabilității reprezintă un demers deosebit de complex. În tratatul „*Istorie a contabilității și contabililor*”, renumitul autor englez Brown, sublinia că cel care „manifestă dorința să devină maestru într-o artă, trebuie să-i studieze mai întâi istoria. Fără fundament istoric cunoștințele noastre sunt precare, iar judecata oamenilor din prezent este incompletă și lipsită de maturitate”.

Apariția contabilității are ca factor determinant necesitatea practică a cunoașterii, cu mijloacele specifice, a realităților economice, financiare și sociale.

Geneza contabilității este legată nemijlocit de un anumit context economico - social. Ea a avut la început un conținut și un rol rudimentar. Pe măsura dezvoltării activității economice a crescut îndeosebi rolul practic al contabilității.

Experiența practică dobândită treptat în domeniul cunoașterii cu ajutorul evidenței rudimentare a creat premisele elaborării unor reguli, principii și norme cu caracter teoretic pe care se sprijină contabilitatea evoluată.

O formă incipientă a contabilității a reprezentat-o creșterea pe oase de animale descoperite cu 30.000-20.000 ani î. Hr; deși destinația lor este greu de stabilit, anumiți istorici estimează că ele erau suportul unei contabilități a vânatului. Multiplele creștături sub formă de dungi verticale, găsite pe pereții grotelor preistorice dovedesc, de asemenea nevoia foarte timpurie a omului de a număra.

În antichitate, grecii, perșii se serveau în acest scop de sfori, incașii țineau socotelile cu ajutorul unor sfori înnodate, de diferite culori; ansamblul acestora constituia veritabile registre de evidență.

Cel mai vechi material folosit pentru însemnările contabile l-a constituit tăblițele de lut crud, pe care se imprimau litere cu ajutorul unui stilet ascuțit, folosindu-se scrierea cuneiformă; după aceea ele erau uscate și arse, în această stare păstrându-se de-a lungul veacurilor. Utilizarea papirusului va înlesni și mai mult înregistrarea și detalierea tranzacțiilor comerciale.

Hammurabi, regele Babilonului, către 1750 î. Hr., a pus să se graveze pe un bloc de diorit cel mai vechi cod de legi comerciale și sociale cunoscut, în care sunt stabilite unitățile de măsură, tranzacțiile și contractele comerciale și sunt stipulate pedepsele penale, a contribuit la apariția unor noi forme de decontare prin faptul că plățile erau stabilite luând drept etalon cantități fixe de argint sau grâne.

Scribii din Egiptul faraonilor țineau socotelile pe papirus. Cu timpul, locul frunzelor de papirus au fost luate de pergament și de hârtie. De la simplele însemnări s-a trecut la contabilitatea „memorială”, contabilitatea în partidă simplă și contabilitatea în partidă dublă. Cea mai veche contabilitate memorială a fost ținută de bancherii din Florența, încă din 1211, când ei foloseau termenii de „dare” și de „avere”, deveniți mai târziu „debit” și „credit”.

În Evul Mediu puțini oameni știau să scrie, iar registrele contabile, dacă acestea există, au ca scop mai ales păstrarea într-o memorie a operațiunilor comerciale; de aici atribuindu-le și numele de „memoriale”. În forma lor primitivă înregistrările dintr-un memorial se succed în ordine cronologică, fără clasificare și se limitează la înregistrarea creanțelor și datoriilor. Memorialul a evoluat către contabilitatea în partidă simplă, atunci când negustorii au avut de înregistrat separat anumite conturi de corespondență și de deschis conturi de valori, cum ar fi conturile de mărfuri. Cele mai vechi conturi cunoscute sunt ținute pe o singură coloană, dispunere denumită cu „secțiuni suprapuse”, realizându-se astfel o economie de pergament. Mai târziu, găsim numeroase conturi simple cu două coloane, dispunere numită „venețiană”, care constituie, în ciuda costului superior al pergamentului, un progres material important și o clarificare, răspunzând deopotrivă caracterului mai complex al tranzacțiilor și exigențelor clienților.

Evidența rudimentară și-a amplificat rolul, funcțiile, mijloacele de lucru sub influența unor factori economici, între care: apariția schimbului de produse prin intermediul negustorilor, a monedei ca instrument de schimb, a anumitor mijloace de plată (cambiile, cecurile etc.), dar mai ales a inventării tiparului (1450). Contabilitatea, în sensul de care vorbim astăzi a început să se contureze în Evul Mediu, odată cu apariția germenilor capitalismului și cu extinderea economiei monetare. Contabilitatea a atins stadii superioare ale dezvoltării sale în orașe mari din Italia de Nord (Florența, Veneția, Genova) în care evoluția afacerilor în secolul al XV-lea, a impus

conceperea și aplicarea unei metode de ținere a contabilității denumită „metoda venețiană”

În perioada Evului Mediu evoluția contabilității este legată de evoluția schimburilor comerciale, dublată și de perfecționarea fabricării hârtiei, constituind noi premise a dezvoltării contabilității.

În perioada secolelor XI-XV asistăm la dezvoltarea continuă a forțelor de producție. Italia este țara unde „producția capitalistă s-a dezvoltat mai devreme ca în alte țări. Se dezvoltă puternic comerțul, negustoria, meșteșugurile și odată cu ele orașele considerate adevărate centre politico-economice. Folosirea cifrelor arabe și a metodelor de calcul capătă o largă răspândire prin publicarea în 1202 a lucrării lui Leonardo Fibonacci, „*Liber abaci*” (Manual de aritmetică).

Contabilitatea în partida simplă a fost practică inițial în Italia, apoi în principalele țări din Europa Occidentală în secolele al XIII-lea și al XIV-lea; primirea unei valori se înregistrează în una din coloanele contului deschis persoanei ce primește, iar restituirea valorii în cealaltă parte a aceluiași cont. Spre deosebire de formele precedente, acest sistem a continuat să existe și după apariția contabilității în partidă dublă.

În 1494, la Veneția, Luca Paciolo a publicat cea mai de seamă lucrare a sa, sub titlul „*Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*”. Această vastă lucrare de matematică, în Cartea a – IX-a, denumită „*Tratat de contabilitate în partidă dublă*” descrie pentru prima dată partida dublă (scrittura doppia), care și astăzi reprezintă unul dintre principiile de bază ale contabilității.

Înainte de această dată, în anul 1458, un alt italian Benedetto Cotrugli, termina redactarea manuscrisului unei lucrări de contabilitate în partidă dublă „*Della mercatura e del mercante perfetto*”, care a fost tipărită mult mai târziu, în anul 1573 și a doua ediție în 1602, totuși influența ei nu a fost prea mare.

Luca Paciolo definește contabilitatea ca un ansamblu de principii și tehnici privind înregistrarea în partidă dublă a averii ce aparține unui negustor, precum și toate afacerile acestuia, în ordinea în care au avut loc. Luca Paciolo formulează prima egalitate, între conturile „Casa” și „Capital”, din care prin extensie se deduce relația de echilibru „**Avere = Capital**”, respectiv **Debit = Credit**.

Apariția lucrării lui Luca Paciolo a marcat începutul unei noi etape de bază în procesul de formare a contabilității, pe baza ei, ulterior au fost elaborate numeroase lucrări de contabilitate.

Aplicarea metodei contabilității în partidă dublă începe să se generalizeze între secolele XVI – XVIII - lea, cu deosebire în Europa

Occidentală, etapă caracterizată și prin conturarea unei literaturi contabile și a profesiei de contabil.

Începând cu a doua jumătate a secolului al XIX - lea, se dezvoltă societățile pe acțiuni a căror conducere se separă de proprietarii acestora; a apărut astfel contabilitatea generală și de gestiune (dualism contabil).

În primele decenii ale secolului al XX-lea contabilitatea de întreprindere începe să fie supusă procesului de normalizare, adică stabilirea de reguli și norme privind modul de ținere a contabilității.

Începând cu al doilea război mondial, cele care au rânduit contabilitatea au fost instituțiile naționale și internaționale. Unul dintre instrumentele lor cele mai eficace a fost planul contabil. **Planul**, ca document organic care servește normalizării și structurării contabilităților este o invenție sovietică a anilor 1920.

În anul **1973** a fost creat **Comitetul Standardelor Internaționale de Contabilitate** – International Accounting Standards Committee - (IASC), organism ce viza normalizarea contabilității la nivel internațional și care a elaborat timp de aproape 3 decenii, 41 de norme internaționale (IAS) și câteva zeci de interpretări (SIC). În anul 2001, această organizație a devenit **Consiliul Standardelor Internaționale de Contabilitate** – International Accounting Standards Board (IASB), al cărui rol este de a emite Standarde Internaționale de Raportare Financiară International Financial Reporting Standards (IFRS-uri). Standardele contabile reprezintă norme ce trebuie aplicate de anumite categorii de entități contabile, în vederea existenței unor informații comparabile la nivel internațional.

### **Evoluția contabilității în România**

Primele lucrări de contabilitate în limba română apar abia în mijlocul secolului al XIX-lea, cu un decalaj de aproape trei secole, față de țările europene occidentale, deoarece comparativ cu aceste țări, în spațiul românesc formele economiei capitaliste au apărut mult mai târziu.

În România ținerea registrelor, în care se consemnau operațiunile economice ale întreprinderilor comerciale, ca forme de contabilitate simplă a constituit prima etapă de constituire a contabilității.

Până în prima parte a secolului al XVIII-lea, în Țările Române se foloseau lucrări de contabilitate ale unor autori străini (lucrări franceze în Țara Românească, italiene în Moldova, germane în Transilvania). În unele registre păstrate de la marii negustori din Sibiu, Brașov și București, rezultă că în secolul al XVIII-lea aceștia țineau contabilitatea în partidă dublă.

O etapă importantă în evoluția contabilității românești este cea a Regulamentelor organice din **1831** și **1832** prin ale căror prevederi au fost

puse bazele organizării contabilității publice și ale învățământului contabil din Țara Românească și Moldova.

În anul **1837** a apărut la Brașov, prima lucrare de contabilitate în limba română denumită „*Pravila Comercială*” a lui Emanoil I. Nechifor. Lucrarea, deși o traducere din limba germană are între altele rolul de a fi contribuit la formarea unei terminologii contabile în limba română prin folosirea unor noțiuni specifice, ca: **avere, debit, credit, jurnal, inventar, bilanț.**

Contribuții în acest domeniu a avut și Dimitrie Jarcu, care în perioada 1843-1879 a scris 100 de studii și articole. El a tradus din limba franceză (în 1844-1845) lucrarea „*Doppia scriptura sau ținerea cataștelor în partida simplă și îndoită*”.

Ion Ionescu de la Brad a militat pentru aplicarea contabilității în agricultură. Theodor Ștefănescu a publicat în 1873 lucrarea „*Contabilitatea în partida dublă*”.

Evoluția contabilității în România a cunoscut o etapă nouă cuprinsă între anii 1900-1947; în această perioadă și-au adus contribuția autori, ca: Spiridon Iacobescu, Alexandru Sorescu, Ion Evian, Dumitru Voina, C. G. Demetrescu, Ion Mărculescu.

Spiridon Iacobescu și Alexandru Sorescu au publicat în perioada 1923-1938 cursul intitulat „*Contabilitatea comercială generală în dreptul și legile speciale ale comerțului*”. Cei doi autori susțin că teoriile contabile sunt bazate pe drept, iar materia contabilă este indisolubil legată de fondul juridico-economic, raporturile juridice fiind cele care fac obiectul înregistrărilor în contabilitate.

Profesorul D. Voina unul dintre reprezentanții teoriei economice a contabilității alături de prof. I. Evian sublinia în cartea „*Contabilitatea generală*”, faptul că știința contabilității observă și studiază mișcările de valori provocate de fenomene economice și de raporturi juridice, le reprezintă cifric, cantitativ și valoric, printr-un procedeu de calcul specific și stabilește rezultatul circuitului anterior al acestor mișcări de valori într-o perioadă de timp determinată.

Ion Ionescu de la Brad, a publicat în 1854 o dare de seamă asupra activității economice a unei întreprinderi din Thessalia folosind datele din bilanț și contul de profit și pierdere; îi aparține de asemenea lucrarea „*Un mic tratat de contabilitate*”.

În perioada 1947-1989 a fost influențată de principiile și reglementările contabilității sovietice care între altele au stat la baza elaborării unui plan de conturi.

**Începând cu anii 1990, contabilitatea românească a intrat într-o nouă etapă, caracterizată prin redefinire și schimbări impuse de reforma contabilității în România.**

După 1990 s-a realizat o reformă, prin care s-a urmărit formarea unui drept contabil românesc care să cuprindă concepte și practici contabile specifice întreprinderilor care operează în condițiile economiei de piață și prin care s-a realizat o anumită armonizare cu normele contabile europene.

Din anul 2000, contabilitatea întreprinderilor din țara noastră a intrat într-o altă fază a evoluției ei; procesul actual trebuie să reprezinte o altă etapă, de dezvoltare a celei precedente, prin asigurarea compatibilizării contabilității firmelor românești cu evoluțiile dreptului contabil internațional<sup>1</sup>.

În ceea ce privește studiul reformei contabilității din România precizăm că acesta s-a desfășurat, prin efectuarea unei analize asupra etapelor pe care le-a parcurs reforma contabilității din țara noastră.

În România, normarea contabilității a început în anii 1949-1950, odată cu planificarea economică.

După decembrie 1989, tranziția la economia de piață a implicat reforme în toate domeniile de activitate, inclusiv cel al contabilității.

În România, reforma contabilității s-a declanșat la începutul anilor 1990 și a fost deschisă, prin adoptarea Legii Contabilității nr. 82 din 1991 și îndeosebi prin intrarea în vigoare la 1 ian. 1994 a unui nou plan de conturi general aplicabil tuturor unităților economice și a Regulamentului de aplicare a acestuia.

În elaborarea noului cadru juridic al contabilității s-a ținut seama în mare parte de modelul din Franța și în alte țări din UE, având ca principal artizan, pe expertul și profesorul parizian Eric Delesalle.

**În cea de-a doua etapă, care a început în anii 2000 - 2001**, s-a ținut seama de preocuparea pentru integrarea României în Uniunea Europeană, precum și deschiderea pe piața mondială, urmărindu-se armonizarea contabilității românești cu Directivele europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate; consilierea în această etapă a fost scoțiană.

**În România cea de-a treia etapă în reforma contabilității are ca an de debut 2006.**

În țara noastră, reglementările contabile prin care s-au asimilat normele contabile internaționale sunt:

1. Ordinul nr. 94 din 2001 al Ministrului Finanțelor Publice, prin care au fost aprobate Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV a C.E.E. și cu Standardele Internaționale de Contabilitate

2. Ordinul nr. 306 din 2002 al Ministrului Finanțelor Publice, pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu Directivele europene.

---

<sup>1</sup> Ion Ionașcu, *Dinamica doctrinelor contabilității contemporane*, Editura Economică, București, 2003, pag. 122



3. Ordinul nr.1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

4. Ordinul nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Fenomenul contabil contemporan prezintă caracteristici axate pe nevoia de armonizare și uniformitate în contabilitate, constituind și obiective generale ale acestei discipline, obiective care se pot realiza numai prin acțiunea de normalizare a sa.

**Pe plan european armonizarea se realizează prin cei trei piloni ai legislației europene în domeniu, respectiv:**

- **Directiva a IV-a a Consiliului 78/660/EEC** privind conturile anuale ale anumitor tipuri de societăți comerciale;
- **Directiva a VII-a a Consiliului 83/349/EEC** privind conturile consolidate și
- **Directiva a VIII-a a Consiliului 84/253/EEC** privind autorizarea persoanelor responsabile cu efectuarea auditului financiar al documentelor contabile.

Pentru situațiile financiare ale anului 2006, întocmite potrivit Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE, încadrarea în criteriile de mărime se efectuează la sfârșitul exercițiului financiar al anului 2006, pe baza indicatorilor determinați din situațiile financiare ale anului 2005.

Analiza comparativă între prima parte a OMFP nr. 1.752/2005 și OMFP nr. 94/2001 respectiv OMFP nr. 306/2002 cuprinde o serie de aspecte din care menționăm:

- Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a nu mai cuprind norme metodologice de utilizare a conturilor contabile și nici monografia privind înregistrarea în contabilitate a principalelor operațiuni economice;
- Au fost eliminate prevederile referitoare la microîntreprinderi (cuprinse în OMF 306/2002). Astfel, situațiile financiare ale microîntreprinderilor se compuneau din bilanț și din cont de profit și pierdere. Începând cu 1 ianuarie 2006, microîntreprinderile trebuie să întocmească, pe lângă bilanț prescurtat și cont de profit și pierdere, și note explicative.

Dispoziții generale privind situațiile financiare anuale:

- **Criteriile de mărime** actuale (total active: 3.650.000 euro, cifră de afaceri netă: 7.300.000 euro și număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50) au fost folosite întotdeauna de Directiva a IV-a ca prag privind stabilirea obligației de a întocmi situații financiare anuale și obligației de a întocmi situații financiare anuale simplificate;
- Potrivit prevederilor noului ordin, persoanele juridice care la data bilanțului depășesc limitele a două dintre cele trei criterii menționate

anterior (denumite în continuare criterii de mărime) întocmesc *situații financiare anuale dezvoltate* care cuprind:

- bilanț;
- cont de profit și pierdere;
- situația modificărilor capitalului propriu;
- situația fluxurilor de trezorerie;
- notele explicative la situațiile financiare anuale

• Persoanele juridice care au întocmit situații financiare anuale simplificate vor întocmi setul de situații financiare anuale menționate mai sus, numai dacă în două exerciții financiare consecutive depășesc limitele a două dintre cele trei criterii de mărime prevăzute anterior.

• Persoanele juridice care la data bilanțului nu depășesc limitele a două dintre criteriile de mărime prezentate anterior, întocmesc situații financiare anuale simplificate care cuprind:

- bilanț prescurtat;
- cont de profit și pierdere;
- note explicative la situațiile financiare anuale simplificate.

**Opțional**, ele pot întocmi situația modificărilor capitalului propriu și / sau situația fluxurilor de trezorerie.

Persoanele juridice care au întocmit *situațiile financiare anuale dezvoltate* vor întocmi situații financiare anuale simplificate, numai dacă, în două exerciții financiare consecutive nu depășesc limitele a două dintre cele trei criterii de mărime.

În concluzie, obligația de a întocmi situații financiare anuale dezvoltate sau situații financiare anuale simplificate este reversibilă, după cum sunt sau nu depășite limitele a două dintre criteriile de mărime în două exerciții financiare consecutive.

Anterior, era prevăzut ca o persoană juridică care a aplicat OMF 306/2002 și a depășit într-un singur exercițiu financiar consecutiv limitele a două dintre criteriile de mărime trebuia să treacă la aplicarea OMF 94/2001, fără posibilitatea revenirii la aplicarea OMF 306/2002, chiar dacă ulterior nu mai depășea limitele a două dintre criteriile de mărime.

Armonizarea contabilităților naționale cu standardele internaționale și cu normele regionale naște numeroase probleme de reglementare și de doctrină (interpretare), probleme care au o dublă valență financiar-contabilă și juridică și aduc noi argumente în sprijinul existenței dreptului contabil.

În ceea ce privește statutul acestei discipline, după unii autori, dreptul contabil este parte a dreptului comercial, după alții o disciplină autonomă, iar pentru alți autori este sau poate fi o disciplină de graniță: ”contabilitate și drept contabil”. Ca ramură specifică de drept, dreptul contabil a acumulat în

timp concepte și reguli proprii, independente de regulile altor discipline de drept; el are jurisprudență și doctrină proprii, toate acestea fiind însă indisolubil legate de fundamentele teoretice și metodologice ale contabilității.

Este larg împărtășită ideea că sursele dreptului contabil sunt:

- A. Surse legislative, formate din: Codul comercial, legislația societăților comerciale, alte legi, ordonanțe guvernamentale, etc.;
- B. Surse jurisprudențiale și doctrinare:
  - jurisprudența (deciziile tribunalelor);
  - doctrina (interpretările și recomandările unor organisme publice sau profesionale)
- C. Standardele, (IAS/IFRS), Directivele internaționale și doctrina internațională (IASB, CEE, ONU, OCDE, Organizația Internațională a Comisiilor de Valori Mobiliare).

În România, textele de bază care construiesc sursele actuale ale dreptului contabil sunt:

- Legea contabilității nr. 82/1991, modificată și completată și republicată;
- Legea societăților comerciale nr. 31/1990, republicată;
- Ordinul nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
- Planul de conturi general;
- Cadrul general IASB;
- IAS/IFRS;
- Directivele a IV- a și a VII-a ale CEE.

În legătură cu necesitatea unui drept contabil, prof. univ. Oprea Călin și Mihai Ristea relevă faptul că reunirea și ierarhizarea tuturor textelor privind reglementările contabile într-un ansamblu unitar conduc la un adevărat drept contabil și îi definesc astfel conținutul: ”totalitatea legilor, normelor, ordinelor, instrumentelor și a altor acte normative referitoare la organizarea și conducerea contabilității și la întocmirea situațiilor financiare sau documentelor de sinteză în raportare”<sup>1</sup>. De asemenea, prof. univ. Niculae Feleagă și colaboratorii săi afirmă: ”Cadrul juridic al contabilității unei țări este produsul unei ramuri noi a dreptului, numită drept contabil”<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Oprea Călin, Mihai Ristea, *Bazele contabilității*, Ed. Național, 2000, p.62

<sup>2</sup> Niculae Feleagă, Liliana Malciu, Ștefan Bunea, *Bazele contabilității*, Ed. Economică, 2002, pag.31

## 1.1. Definiția contabilității

Ca urmare a unei activități practice și teoretice îndelungate, contabilitatea s-a afirmat ca sistem de cunoaștere și gestiune a resurselor economice ale societății separate pe entități patrimoniale. Ea a evoluat lent, dar sigur, parcurgând un drum de la practică la teorie, în cadrul căruia experiența din practică a fost cea care a anticipat și a modelat teoria și metoda contabilității.

Prima definiție a contabilității a fost dată de italianul *Luca Paciolo* în lucrarea sa, *Tratatus de computis*, apărută în anul 1494. În concepția sa, contabilitatea reprezenta un ansamblu de principii și tehnici privind înregistrarea în partidă dublă a averii unui negustor, precum și toate afacerile acestuia, în ordinea desfășurării lor.

În lucrarea sa, el a definit partida dublă prin prisma ecuației de schimb dintre *avere* și *capital*. Orice modificare intervenită în masa averii și a capitalului, potrivit concepției sale, reprezintă un raport între cel care primește valoarea, denumit *debitor*, și cel care avansează valoarea, denumit *creditor*.

Mai târziu, în anul 1941, Institutul American al Contabililor Publici Autorizați a definit contabilitatea ca “*o artă a înregistrării, clasificării, a rezumării într-o manieră semnificativă și în expresie bănească a tranzacțiilor și evenimentelor, precum și interpretarea rezultatelor acestei acțiuni.*”

Evoluția contabilității a fost însoțită de-a lungul secolelor de numeroase idei, teze, concepte și teorii privind conținutul, dar și de controverse privind rolul său în cunoașterea și gestionarea stării la un moment dat și a circuitului resurselor economice ale societății.

În definirea contabilității, mai semnificative sunt două concepții: prima, care tratează contabilitatea ca o *teorie științifică*, conform căreia aceasta reflectă un sistem de principii și cunoștințe care explică și informează, iar cea de-a doua, ca *tehnică* de culegere, prelucrare, stocare, transmitere și analiză a informațiilor, având un rol deosebit în luarea deciziilor de către diverși factori economici.

Contabilitatea nu reprezintă un scop în sine, ci, *un sistem informațional care cuantifică, prelucrează și comunică informații financiare despre o entitate economică identificabilă, informații ce permit utilizatorilor să opteze în mod rațional între consumurile alternative ale resurselor rare în procesul desfășurării activităților de producție și comerciale*”.