

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 creștăturile 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 dungii 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 imprimeau 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 partidă 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 eficiente 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 catastifelor 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 internațional¹.

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.

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

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.

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.

5. Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 3055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, ale cărei prevederi intră în vigoare începând cu 01 ianuarie 2010, înglobează o serie de prevederi interesante, atât pentru aspectele practice (capital social vărsat în valută, vânzarea bunurilor aduse ca aport la capital social, eliminarea condițiilor de nemodificare a notelor contabile referitoare la repartizarea profilului etc.), cât și pentru extinderea aspectelor acoperite de prevederile din standardele internaționale.

Pentru practica profesiei contabile, prezintă interes clasificarea acestor noutăți introduse în ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014 în funcție de periodicitatea lor (lunare, trimestriale, anuale etc.) precum și a consecințelor asupra indicatorilor economico-financiar (rezultat contabil, rezultat fiscal).

Pentru scopuri de raportare contabilă, OMFP nr. 1802/2014 introduce trei categorii de entități, respectiv microentități, entități mici, entități mijlocii și nu în ultimul rând, entități mari; încadrate astfel în funcție de criteriile de mărime prevăzute de Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și Consiliului.

Criteriile de mărime utilizate astfel în stabilirea obligațiilor de raportare financiară sunt: total active, cifra de afaceri netă și numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar.

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.