

GHIȚĂ-MITRESCU SILVIA

GHIȚĂ-MITRESCU SILVIA

INTRODUCERE ÎN CONTABILITATE



Editura Universitaria
Craiova, 2019

Referenți științifici:

Prof.univ.dr. Asaloș Nicoleta

Conf.univ.dr. Georgescu Cristina Elena

Copyright © 2019 Editura Universitaria

Toate drepturile sunt rezervate Editurii Universitaria

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

GHIȚĂ-MITRESCU, SILVIA

Introducere în contabilitate / Silvia Ghiță-Mitrescu - Craiova: Universitaria, 2019

Conține bibliografie

ISBN 978-606-14-1501-4

657

© 2019 by Editura Universitaria

Această carte este protejată prin copyright. Reproducerea integrală sau parțială, multiplicarea prin orice mijloace și sub orice formă, cum ar fi xeroxarea, scanarea, transpunerea în format electronic sau audio, punerea la dispoziția publică, inclusiv prin internet sau prin rețelele de calculatoare, stocarea permanentă sau temporară pe dispozitive sau sisteme cu posibilitatea recuperării informațiilor, cu scop comercial sau gratuit, precum și alte fapte similare săvârșite fără permisiunea scrisă a deținătorului copyrightului reprezintă o încălcare a legislației cu privire la protecția proprietății intelectuale și se pedepsesc penal și/sau civil în conformitate cu legile în vigoare.

CUVÂNT ÎNAINTE

Încă din cele mai vechi timpuri, omenirea a fost preocupată să găsească un mod de evidență și reflectare a activității economice. A apărut și s-a dezvoltat astfel contabilitatea, despre care Warren Buffett afirmă că este ”limbajul afacerilor, un limbaj imperfect, dar fără a cărui înțelegere nu poți conduce o afacere”.

Lucrarea de față își propune să prezinte într-o manieră sintetică, presărată pe alocuri cu exemple, noțiunile care formează bazele contabilității, oferind cititorului un punct de pornire în înțelegerea principiilor, procedeele și tehnicilor ce formează nucleul activității contabile.

După o scurtă incursiune în istoria de peste jumătate de mileniu a contabilității în partidă dublă, după stabilirea locului și rolului contabilității în viața economică și socială, după delimitarea formelor de organizare a activității contabile, un amplu capitol este dedicat obiectului și metodei contabilității. În calitatea sa de știință, contabilitatea își propune ca principal obiectiv reflectarea unei imagini fidele a patrimoniului, utilizând în acest scop o metodă proprie alcătuită din principii și procedee specifice.

Data fiind importanța pe care o au în furnizarea de informații privind poziția financiară și performanțele entității, o parte importantă a acestei lucrări este dedicată studiului situațiilor financiare anuale. Bilanțul, contul de profit și pierdere și situația fluxurilor de trezorerie prin informațiile pe care le conțin, au rolul de a orienta și justifica deciziile economice privind entitatea patrimonială, de aceea considerăm că înțelegerea acestor situații financiare este vitală pentru orice economist.

Un alt procedeu specific al metodei contabilității, căruia i-am dedicat un amplu capitol, este reprezentat de cont. Contul, prin modul său de funcționare, este poate cea mai clară expresie a dublei înregistrări în contabilitate și este, fără doar și poate, cel mai important instrument de lucru al contabilului. Algoritm logic prin intermediul căruia este analizată fiecare operație efectuată de către entitate astfel încât să fie transpusă într-o formulă contabilă este propriu contabilității și vital pentru înțelegerea acesteia.

Partea finală a lucrării abordează alte procedee ale metodei contabilității, evaluarea, inventarierea și calculația, procedee ce se regăsesc în fapt în fiecare etapă a activității contabile.

După parcurgerea acestei lucrări, cititorul are posibilitatea să înțeleagă fundamentele teoretice și practice ale contabilității, procedeele sale specifice și relațiile dintre ele, rolul și importanța contabilității în gestiunea unei afaceri, să citească și să interpreteze informațiile furnizate de contabilitate prin intermediul situațiilor financiare anuale, să deprindă limbajul specific al contabilității.

În opinia autorului, prezenta lucrare reprezintă doar un punct de plecare în studiul contabilității și poate fi utilizată atât de către viitorii economiști cât și de orice persoană care dorește să se familiarizeze cu instrumentarul specific contabilității. Autorul este conștient de limitările lucrării și consideră că aceasta poate fi îmbunătățită pentru a oferi o imagine cât mai completă și în acord cu schimbările ce au loc în reglementarea și desfășurarea activității contabile.

Autorul

CAPITOLUL 1

LOCUL ȘI ROLUL CONTABILITĂȚII ÎN VIAȚA ECONOMICĂ ȘI SOCIALĂ

Obiective:

- Parcurgerea principalelor repere evolutive ale contabilității;
- Definierea contabilității și stabilirea funcțiilor sale;
- Caracterizarea sistemelor și formelor de organizare a contabilității;
- Stabilirea diferențelor dintre contabilitatea financiară și cea de gestiune.

Rezumat:

Pătrunderea tainelor contabilității presupune ca prim pas firesc delimitarea conceptului de contabilitate, stabilirea în timp a reperelor istorice care au marcat evoluția științei contabile, precum și determinarea rolului pe care contabilitatea îl joacă în context micro și macroeconomic.

Prima lucrare tipărită care prezintă o descriere amănunțită a contabilității în partidă dublă a apărut în anul 1494, la Veneția, și îi aparține călugărului și matematicianului Luca Paciolo. De atunci, contabilitatea a evoluat în pas cu modificările din viața economică, socială, politică, culturală și religioasă.

Clasificarea sistemelor contabile poate fi făcută pe baza a mai multe criterii, dintre care cele mai de interes sunt concepția de prezentare a obiectului contabilității (sistemul în partidă simplă și sistemul în partidă dublă) și modul de organizare a conturilor (sistemul într-un singur circuit și sistemul în dublu circuit – contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune).

Organizarea contabilității în sistem dualist (în dublu circuit) presupune separarea evidenței operațiunilor cu terții și a întocmirii situațiilor financiare, de operațiunile de calcul al costurilor, dând naștere la două circuite informaționale, contabilitatea financiară (cu rol în consemnarea operațiilor economico-financiare efectuate și întocmirea situațiilor financiare) și contabilitatea de gestiune (având ca principale obiective calculul costurilor și rezultatelor, controlul costurilor prestabilite și a abaterilor de la aceste costuri, bugetarea internă a activității entității).

1.1. DEFINIREA, ISTORICUL ȘI FUNCȚIILE CONTABILITĂȚII

Pătrunderea tainelor contabilității presupune ca prim pas firesc delimitarea conceptului de contabilitate, stabilirea în timp a reperelor istorice care au marcat evoluția științei contabile, precum și determinarea rolului pe care contabilitatea îl joacă în context micro și macroeconomic.

Originile contabilității preced, în opinia unor autori, chiar și apariția cifrelor, fapt demonstrat de descoperirea unor însemnări pe oase de mamut vechi de 20-30 de mii de ani¹.

Istoria contabilității poate fi împărțită în 6 mari perioade: Antichitatea, Evul Mediu, perioada cuprinsă între finele Evului Mediu și începutul secolului al XIX-lea, secolul al XIX-lea și prima jumătate a secolului XX și perioada contemporană².

Dacă în perioada Antichității vorbim despre forme incipiente ale organizării contabilității, dezvoltarea activităților comerciale, financiare și industriale în perioada Evului Mediu a condus la apariția contabilității în partidă dublă, forma de organizare utilizată și în prezent. Astfel, începând cu secolele al XIII-lea și al XIV-lea, în Italia de Nord, începe să se formeze contabilitatea în partidă simplă ce evoluează în secolul al XV-lea către contabilitatea în partidă dublă.

Prima lucrare tipărită care prezintă o descriere amănunțită a contabilității în partidă dublă a apărut în anul 1494, la Veneția, și îi aparține călugărului și matematicianului Luca Paciolo. Lucrarea, intitulată "*Summa di arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*" cuprinde un capitol ("*Tractatus particularis de computis et scripturis*") dedicat generalizării din punct de vedere teoretic a metodei de contabilitate utilizate în orașele italiene.

Luca Paciolo consideră contabilitatea ca fiind un ansamblu de reguli și principii privind înregistrarea în partidă dublă a averii unui negustor, precum și a tuturor afacerilor acestuia, în ordinea în care s-au produs. Partida dublă este definită de autor prin prisma ecuației de schimb dintre avere și capital, fiecare tranzacție intervenită în masa averii, și implicit a capitalului, fiind prezentată ca un raport între primire și dare, respectiv între debitor (cel care primește valoarea)

¹ B. Colasse, *Comptabilite generale*, 9eme ed., Ed. Economica, Paris, 2005, pp. 18-19.

² N. Tabără, *Sisteme contabile în Uniunea Europeană*, Ed. Wolters Kluwer, 2010, p. 13.

și creditor (cel care o avansează). Principiul partidei duble enunțat de Paciolo reprezintă una din regulile fundamentale ale contabilității până în prezent.

Treptat, contabilitatea în partidă dublă s-a extins în Europa Occidentală, iar activitatea contabilă a început să fie reglementată fie de către stat, fie de către organismele profesionale. În secolele XIX – XX, evoluția contabilității este marcată de apariția bilanțului și contului de rezultate, documente fundamentale ale activității contabile, dar și de apariția și dezvoltarea calculației costurilor și a distincției dintre contabilitatea financiară și cea de gestiune.

Începând cu secolul al XX-lea, reglementarea și normalizarea contabilității se intensifică, atât la nivelul fiecărei țări în parte, cât și la nivel internațional. În 1973, organismele profesionale ale contabililor din Australia, Canada, Franța, Germania, Japonia, Mexic, Olanda, Marea Britanie, Irlanda și Statele Unite ale Americii formează Comitetul Internațional pentru Standarde de Contabilitate (International Accounting Standards Committee) și decid elaborarea Standardelor Internaționale de Contabilitate, cu rol în armonizarea contabilității la nivel internațional.

În țara noastră, literatura contabilă a apărut cu un decajal de aproape trei secole mai târziu față de țările din Europa Occidentală, începând cu cea de-a doua jumătate a secolului al XIX-lea. Lucrarea ”Izvod pentru lucrurile de obște și dechilin în scrisori de multe chipuri” apărută în 1792 la Sibiu este considerată precursora literaturii contabile românești și reprezintă o traducere din limba slavonă efectuată de Dimitrie Evstatievici.

Printre părinții școlii de gândire contabilă românească se numără Theodor Ștefănescu, Constantin Petrescu, I.C. Panțu, Grigore L. Trancu³.

Această externă de succintă trecere în revistă a evoluției contabilității, ne permite să observăm că știința contabilă s-a dezvoltat și transformat în strânsă legătură cu schimbările din mediul economic, social și cultural. În același mod, definirea contabilității s-a realizat de-a lungul timpului ținând cont de aceiași parametrii evolutivi economici, sociali și culturali în care firmele își desfășoară activitatea, dar și cu evoluția cunoștințelor în domeniul contabil⁴.

³ CECCAR, Album 85 de ani de la înființarea Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, Ed. CECCAR, București, 2006.

⁴ Feleagă, N., Ionașcu, I. – Tratat de contabilitate financiară – vol. I – Contabilitatea ca joc social, Ed. Economică, București, 1998, p. 12.

Definiția modernă a contabilității este mult mai complexă decât cea enunțată de Luca Paciolo cu cinci secole în urmă. ”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”⁵.

O altă definiție a contabilității afirmă că aceasta reprezintă ”disciplina care înregistrează, calculează, analizează și controlează, în expresie valorică, în mod static și dinamic (stare, mișcare, utilizare) patrimoniul, cu evidențierea raporturilor de proprietate și financiare în care se află acesta, precum și a rezultatelor obținute prin utilizarea sa”⁶.

Literatura de specialitate a surprins de-a lungul timpului mai multe curente de opinie privind plasarea contabilității în sfera artei, tehnicii, științei sau limbajului de comunicare.

Privită ca o *artă*, contabilitatea poate fi considerată pe de-o parte priceperea, măiestria contabilului de a identifica, măsura, înregistra, clasifica, interpreta și comunica datele privind activitatea entității, pe de altă parte ca arta de a utiliza rațional metode, în vederea obținerii unui anumit rezultat. Contabilitatea capătă statutul de artă în măsura în care ea este o creație a minții umane menită să abstractizeze fenomene concrete.

Statutul de *tehnică* al contabilității se bazează pe existența în cadrul teoriei și practicii contabile a unui set de tehnici specifice de înregistrare, prelucrare, clasificare, interpretare și comunicare a informațiilor.

În ceea ce privește încadrarea contabilității în sfera *științelor*, adepții acestei teorii consideră că existența postulatelor, principiilor și regulilor contabile, ca sistem de referință în contabilitate justifică această teorie, în timp ce opoziția statutului de știință al contabilității sunt de părere că tocmai instabilitatea acestor postulate, reguli și principii, aflate într-o permanentă evoluție, nu dă dreptul contabilității să fie considerată știință.

Este însă unanim acceptat de către specialiști statutul de *limbaj* al contabilității. Vocabularul contabil cuprinde expresii proprii (debit, credit,

⁵ Ristea, M., Dumitru, C.G. – Bazele contabilității, Ed. Universitară, București, 2005, p.8.

⁶ O. Bojian, Contabilitate generală: bazele contabilității, contabilitatea financiară a întreprinderii, Ed. Universitară, București, 2003, p. 23.

active, bilanț etc.), reguli, metode și procedee de înregistrare, clasificare, prezentare a informațiilor.

Indiferent de poziția abordată, rolul contabilității în furnizarea de informații financiare despre o entitate nu poate fi contestat. Sistemul propriu de concepte și proceduri, principii, reguli și tehnici de care dispune contabilitatea îi permit acesteia să prezinte poziția financiară și performanțele entității atât utilizatorilor de informații din interiorul, cât și din afara entității, servind ca bază informațională pentru luarea deciziilor economice de către aceștia.

Necesitatea existenței contabilității poate fi subliniată prin intermediul **funcțiilor** pe care aceasta le îndeplinește atât în cadrul entităților patrimoniale, cât și în context macroeconomic:

- funcția de înregistrare – contabilitatea are rolul de a reflecta în etalon monetar, procesele și fenomenele economice ce au loc în cadrul entităților patrimoniale;
- funcția de informare – contabilitatea furnizează informații asupra patrimoniului, operațiilor economice desfășurate, rezultatelor obținute de către entitate în scopul fundamentării deciziilor economice;
- funcția de control al gestiunii – prin intermediul datelor furnizate de contabilitate se verifică modul de utilizare și păstrare a elementelor din patrimoniul entității, gradul de realizare a indicatorilor previzionați, respectarea termenelor de plată a datoriilor sau recuperare a creanțelor, etc.
- funcția previzională – pe baza datelor din contabilitate pot fi făcute previziuni privind tendințele evolutive viitoare ale fenomenelor și proceselor economice.

1.2. SISTEME CONTABILE ȘI FORME DE ORGANIZARE A CONTABILITĂȚII

Clasificarea sistemelor contabile poate fi făcută pe baza a mai multe criterii, dintre care cele mai de interes sunt concepția de prezentare a obiectului contabilității și modul de organizare a conturilor.

În raport cu *concepția de prezentare a obiectului său*, contabilitatea poate fi organizată în partidă simplă sau în partidă dublă.

Sistemul contabil în **partidă simplă** pleacă de la premisa că orice operație economico-financiară efectuată de entitate afectează un singur element patrimonial și astfel va fi înregistrată în contabilitate prin intermediul unui singur

cont. De exemplu, atunci când entitatea primește sau plătește o sumă de bani în contul său bancar, operațiunea va fi consemnată prin intermediul unui jurnal de plăți și încasări, în contul ”banca”, fără a se consemna creanțele sau datoriile.

Sistemul contabil în **partidă dublă** se bazează pe concepția că orice operație economico-financiară pe care o efectuează o entitate afectează cel puțin două elemente patrimoniale, astfel încât ea trebuie consemnată prin intermediul a cel puțin două conturi. Față de situația anterioară, încasarea sau plata unei sume de bani din contul bancar va fi consemnată atât în contul ”banca” cât și într-un cont corespondent care să reflecte proveniența sau destinația sumei încasate sau plătite (”clienți”, ”furnizori” etc.).

Așa cum menționam și în subcapitolul anterior, sistemul contabil în partidă dublă este în acest moment cel mai răspândit mod de prezentare a obiectului contabilității la nivel internațional, fiind utilizat și în țara noastră.

În funcție de *modul de organizare a conturilor*, se identifică două forme de organizare a contabilității: sistemul monist (într-un singur circuit) și sistemul dualist (în dublu circuit).

Organizarea contabilității **într-un singur circuit** (sistemul monist) presupune structurarea conturilor într-un singur flux informațional al operațiilor efectuate, fără să se facă distincția între operațiile care fac obiectul contabilității financiare și cele care privesc contabilitatea de gestiune.

Sistemul contabil **în dublu circuit** (dualist) separă informațiile și operațiunile efectuate în două circuite, unul care privește relațiile entității cu terții și raportările sale financiare, și care devine apanajul contabilității financiare, și unul care privește operațiunile de gestiune internă a costurilor și producției, intrând în sfera de acțiune a contabilității de gestiune. Trebuie însă subliniat faptul că între cele două circuite informaționale există o strânsă legătură, fiecare utilizând și furnizând informații celuilalt circuit.

Contabilitatea din România este organizată în dublu circuit, contabilitatea financiară fiind separată de cea de gestiune, aspect asupra căruia vom insista în subcapitolul următor.

Pe lângă aceste două clasificări fundamentale ale sistemelor contabile, trebuie să amintim faptul că, în raport de cultura contabilă și armonizarea cu Standardele Internaționale de Contabilitate, se cristalizează două tipuri de sisteme contabile la nivel internațional: sistemul continental și cel anglo-saxon.