

REPERE ALE EVOLUȚIEI CONTABILITĂȚII

Radu Dorin Lenghel

Universitatea Creștină „Dimitrie Cantemir” București –
Facultatea de Științe Economice din Cluj-Napoca

Abstract. Accounting appeared thousands of years ago, a period in which people used the representation of aspects of their daily lives by: notches on bones, the notches on the walls of caves, clay tablets, coated tablets, with knotted strings on papyrus, with which to store the quantities of goods which played the role of an inventory of goods scripting.

The evolution of accounting, we can distinguish the following periods: ancient, medieval, late medieval to early nineteenth century, nineteenth century until the first half of the twentieth century, the contemporary period.

In our country, accounting emerged and developed over time in relation to domestic economic requirements, the transition to capitalism was more difficult, which has left its mark in the development of accounting.

Key words: accounting schools of thought, ideas on the subject of accounting, theories on the balance sheet items of the genesis of accounting, phases of accounting development.

1. REPERE ALE GENEZEI CONTABILITĂȚII

Contabilitatea a apărut din necesitatea oamenilor de a cunoaște volumul de muncă folosită, averea, rezultatele activității lor.

Contabilitatea este „cea mai veche dintre toate științele de gestiune, contabilitatea este ea însăși istorie, conturile contabile au vocația de a păstra un anumit număr de evenimente cu consecințe economice”¹.

Începuturile contabilității și însăși esența ei din cele mai vechi timpuri se confundă cu începutul activității economice a primelor colectivități omenești.

Atâta vreme cât resursele au fost excedentare față de necesități, contabilitatea a cunoscut o evoluție lentă, deoarece câteva forme primitive de înregistrare erau suficiente pentru a satisface cerințele contabile ale vremii.

¹ Colasse Bernard, *Cele trei vârste ale contabilității*, „Revista franceză de contabilitate”, sept.-oct., 1998.

Pe măsură însă ce oamenii s-au înmulțit, zonele au devenit mai sărace în resurse, numărul animalelor sălbatice s-a redus, a apărut necesitatea cultivării pământului și a îmblânzirii animalelor, iar pentru a se menține un anumit stoc de hrană pentru supraviețuire și necesitatea evidențierii recoltelor și a turmelor, păstorii își „numărau turmele gravând linii verticale pe bucăți de lemn”².

Debutul contabilității se regăsește într-o perioadă situată cu mii de ani în urmă, în care oamenii recurgeau la reprezentarea unor aspecte legate de viața cotidiană prin intermediul creștăturilor pe oase, pe pereții grotelor, pe tăblițe de argilă, pe tăblițe cerate, cu ajutorul sforilor înnodate, pe papirus.

Treptat, pe măsură ce agricultorii au început să devină eficienți, surplusul de recolte a dat naștere muncii specializate, comerțului.

Primele elemente de contabilitate au fost descoperite în perioada de formare a primelor civilizații, datând de prin anii 8000–1000 î.e.n., și au constat în mici bucăți de lut, în zona orașului Jerihon, în care s-au consemnat rezultatele culturilor agricole, bucăți de lut ce aveau un rol atât în calcularea cantităților de bunuri, cât și ca suport de stocare a datelor, bucăți de lut care se prezentau în forme variate și se atribuiau unui anumit bun. De pildă, o sferă de lut indica o oaie, două ovarde de lut indicau două vite.

Bucățile de lut au continuat să fie utilizate până la finele mileniului III î.e.n., ele au evoluat apoi spre un sistem mai complex, ce conținea o multitudine de forme și semne de marcaj, iar odată cu dezvoltarea orașelor-cetăți din Orientul Apropiat în mileniul IV î.e.n., însemnările de pe bucățile de lut se sigilau în plicuri pentru păstrare și serveau ca instrument de control pentru primele orașe sumeriere existente.

În evoluția contabilității, se pot distinge următoarele perioade: antichitate, evul mediu, sfârșitul evului mediu până la începutul secolului al XIX-lea, secolul al XIX-lea și prima jumătate a secolului al XX-lea, și perioada contemporană.

În Antichitate, apariția multitudinilor de înregistrări pe diverse suporturi a permis o interpretare mult mai facilă a evidențelor, evidențe contabile ce conțineau înregistrări ale puterii publice și religioase.

Chiar dacă unele dintre tehnicile contabile păstrate din Antichitate erau destul de dezvoltate, precum cele din China, India, Imperiul Roman și Grecia antică, „condițiile economice existente nu au impus necesitatea dezvoltării unei contabilități în partidă dublă și nici măcar necesitatea unei uniformizări a practicilor contabile existente”³.

În Antichitate, economia era bazată pe agricultură, oamenii dețineau o putere de cumpărare foarte mică, comerțul era restrâns (datorită unei cereri foarte mici de produse și unor condiții precoce de transport și comunicație), iar principala formă de comerț era barterul, ceea ce denotă că nu se impunea o tehnică sofisticată de

² Michel Capron, *Contabilitate în perspectivă*, București, Edit. Humanitas, 1994, p. 21.

³ Laurențiu Dobroțeanu, *Geneză și viitor în contabilitate*, București, Edit. Economică, 2005, p. 35.

contabilizare, respectiv tehnica partidei duble; existau doar simple metode de măsurare și înregistrare contabilă, având ca suporturi materiale creștături în os sau piatră, însemnările pe tăblițe de lut sau papyrus etc.; abia apariția schimbului, a monedei, a literelor și cifrelor au fost factorii cărora li se datorează existența primelor însemnări contabile.

2. CONTABILITATEA ÎN EVUL MEDIU

Până la începutul mileniului II e.n., regatele erau în curs de consolidare și se caracterizau prin relații de vasalitate. Această perioadă a fost una de regres pentru civilizațiile europene, datorită decăderii Imperiului Roman, restrângerii comerțului și fărâmițării averilor, ceea ce a dus la o evoluție lentă a contabilității, localizată de regulă la nivelul unor instituții de ordin religios⁴.

Conform documentelor arheologice, primul principe european care a introdus un sistem permanent de administrare și raportare a fost Carol cel Mare. El a impus un sistem de raportare a averilor legale, înregistrarea plăților și încasărilor în registre separate, inventarierea anuală a domeniilor regale.

Odată cu relansarea dezvoltării economice și crearea unor state și ordine cavalești, ordinele religioase încep să capitalizeze tot mai multă avere și să exercite influențe pozitive în dezvoltarea metodelor de gestionare.

Un asemenea ordin a fost cel al Cavalerilor Templieri, care s-a întins din Europa până în Orientul Apropiat, unde a devenit o mare putere financiară, bancherul regilor, papilor, persoanelor particulare. Contabilitatea lui prezenta forme rudimentare de partidă dublă, în ceea ce privește clienții și casieria. De pildă, din 100 de galbeni, 50 sunt ai noștri, 50 ai Franței sau, din 1000 de galbeni, 500 sunt în casierie, iar 500 sub formă de împrumut.

Datorită acumulării de putere și bogății, ceea ce a constituit un pericol pentru Franța, Ordinul Cavalerilor Templieri a fost lichidat în 1314, din ordinul regelui Filip cel Frumos.

În Evul Mediu, se „accentuează diviziunea socială a muncii, apar manufacturile, se intensifică afacerile comerciale, financiare și bancare, ceea ce a determinat perfecționarea metodelor și tehnicilor contabile preluate de la: romani, greci, egipteni, tehnici contabile, care nu mai corespundeau cerințelor vremii”⁵.

În această etapă, s-a trecut „de la simplele însemnări, la contabilitatea memorială, contabilitatea în partidă simplă și în partidă dublă”⁶.

⁴ „[...] religia ajunge să domine viața socială a Evului Mediu” (Michel Capron, *Contabilitatea în perspectivă*, București, Edit. Humanitas, 1994, p. 24).

⁵ C. G. Demetrescu, *Contabilitate generală*, București, Edit. Didactică și Pedagogică, 1977, p. 37.

⁶ *** *Bazele contabilității*, Ioan Oprean (coord.), Deva, Edit. Intelcredo, 2001, p. 6.

În contabilitatea memorială toate operațiile se înregistrează într-un registru unic, în ordine cronologică.

Contabilitatea memorială a apărut în secolul al XIII-lea, la bancherii florentini, și s-a generalizat apoi în alte orașe, precum Veneția, Milano, Roma, unde ea înregistra și operațiile cu firmele din alte orașe.

Această contabilitate (memorială) nu oferea o imagine corespunzătoare asupra operațiunilor economice mai complexe, ceea ce a determinat separarea memorialului în două registre cu destinație specială: *unul* în care se înregistrau mișcările de numerar și mărfuri și *altul* în care se înregistrau creanțele și datoriile.

Treptat, tehnicile contabile au evoluat „către contabilitatea în partidă simplă, caracterizată prin nașterea conturilor în calitate de ansambluri contabile coerente atașate unui tip de operații”⁷.

Contabilitatea în partidă simplă utilizează partizile, fișele conturilor, cu ajutorul cărora se grupează pe persoane și bunuri operațiile din memorial, iar ansamblul fișelor de conturi se ține cu ajutorul unui registru denumit maestru; principiul de înregistrare în fișele de conturi este: cel ce primește ceva și are să dea este debitor, cel ce dă ceva și are să ia este creditor (fără a exista legături între conturi).

Contabilitatea în partidă simplă a fost supusă perfecționării și a fost aplicată de companii ca Delbene, Peruzzi, Bosignorii, Ordinul Templierilor. Ea se caracterizează prin predominanța conturilor de persoane, mărfuri, creanțe, datorii și utilizarea debitului și creditului contului.

Contabilitatea în partidă simplă a fost incapabilă să reflecte ansamblul relațiilor economice între partenerii de afaceri, proveniența rezultatelor, corespondența între conturi; de aceea, ea a fost supusă unui proces continuu de perfecționare și dezvoltare; ținând cont de practicile contabile ale vremii, a evoluat spre partida dublă.

Pe baza practicilor vremii, s-a constatat că, în urma vânzărilor de mărfuri, între contul clientului cumpărător și contul de mărfuri se stabilește o relație, în care contul clientului crește, iar contul de mărfuri scade cu aceeași sumă, ceea ce a dus la crearea de conturi pentru elemente patrimoniale, iar în jurnale s-a generalizat scrierea pe articole, trecându-se contul debitor în stânga, iar contul creditor în dreapta.

Dezvoltarea contabilității în partidă dublă a avut loc spre sfârșitul Evului Mediu – secolele XIV–XV, iar piatra ei de temelie a fost pusă de Luca Pacioli, în lucrarea publicată în anul 1494, *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalità*, în care partida dublă presupunea următoarele registre:

- *Strata*, în care se înregistrau zilnic operațiile, sub formă de articole contabile;
- *Maestrul*, în care se utilizau partizi pentru fiecare cont utilizat;
- *Inventarul*, în care, la finele fiecărui an, erau centralizate averea și datoriile.

⁷ Niculae Feleagă, *Contabilitate comparată*, București, Edit. Economică, 1997, p. 27.

Contabilitatea în partidă dublă are ca trăsături esențiale dubla reprezentare a patrimoniului (după componența materială a acestuia și după proveniența lui) și legătura de cauzalitate dintre ele.

În concluzie, în această etapă s-a trecut de la simplele însemnări la o contabilitate memorială, la cea în partidă simplă și la contabilitatea în partidă dublă, neexistând o continuitate între contabilitatea antică și contabilitatea medievală.

Contabilitatea memorială avea la bază registrul memorial, în care se înregistrau evenimentele contabile, contabilitate care a reprezentat primul sistem de contabilitate.

Contabilitatea în partidă simplă avea la bază raporturile dintre întreprinderi și terți, conform principiului: primirea unei valori se înregistrează în debitul contului deschis persoanei, iar restituirea valorii în creditul aceleiași cont.

Contabilitatea în partidă dublă a fost produsul unei evoluții progresive a practicilor contabile în partidă simplă a afacerilor, și nu ca rezultat al unui demers didactic sau științific; partida dublă implică înregistrarea unei tranzacții pe de o parte în debitul unui cont, iar pe de altă parte în creditul altui cont.

3. CONTABILITATEA DE LA SFÂRȘITUL EVULUI MEDIU PÂNĂ LA ÎNCEPUTUL SECOLULUI AL XIX-LEA

După publicarea lucrării lui Pacioli (*Summa...*), contabilitatea în partidă dublă s-a răspândit treptat în Europa Occidentală: din Italia în Germania, Franța, Portugalia, Olanda și apoi în Marea Britanie, pe măsură ce comerțul se deplasa de la Mediterană către Atlantic.

În această perioadă, partida dublă a cunoscut poate nu atât „o dezvoltare a tehnicilor sale, cât mai ales o largă răspândire, pe măsură ce tot mai multe companii se îmbogățeau și își diversificau activitatea”⁸, iar elemente importante din contabilitatea modernă (cum ar fi situațiile financiare, evaluarea activelor, calculul profitului și calculația costurilor) nu se regăseau în lucrările publicate până în 1850.

Evoluția contabilității la sfârșitul Evului Mediu se caracteriza prin trecerea de la contabilitatea memorială, la partida simplă și la sistemul rațional al partidei duble, în care un rol important l-au avut dezvoltarea forțelor de producție, adâncirea diviziunii muncii și apariția de manuale de specialitate – care au avut un rol important în uniformizarea practicilor contabile.

Din secolul al XVI-lea până la începutul secolului al XIX-lea, partida dublă s-a răspândit datorită unor autori, ca Ympyn, Savonne, De Granges etc. La început, s-au realizat doar traduceri ale lucrării lui Pacioli (*Summa...*), după care au urmat și îmbunătățiri ale acestei contabilități.

⁸ Laurențiu Dobroțeanu, *op. cit.*, p. 182.

Dezvoltarea marilor firme capitaliste, marea Revoluție Industrială, volumul crescând al tranzacțiilor au determinat perfecționarea contabilității prin:

- diferențierea conturilor reale de cele nominale;
- întocmirea unui *cont bilancio*, care reprezenta o sinteză a soldurilor celorlalte conturi;
- înlocuirea memorandumului de către facturi, chitanțe;
- utilizarea unor jurnale de vânzări, cumpărări, de casă;
- utilizarea unor registre speciale pentru filiale;
- apariția unui sistem coerent de „control intern, atât prin divizarea atribuțiilor din cadrul firmei, cât și prin introducerea unor reglementări, care impuneau ca tranzacțiile și activitățile să fie autorizate la un nivel adecvat de responsabilitate și să facă subiectul unei contraverificări”⁹; contabilii vremii încercau să respecte legalitatea, pe care practica uzuală de afaceri o cerea; partida dublă s-a aplicat atât de către societățile comerciale, cât și de către persoanele fizice înstărite, dornice să-și controleze averile personale.

Sistemul contabil în partidă dublă îl găsim abordat și în teorii cu privire la conturi, precum *teoria personalistă* și *teoria materialistă*. *Teoria personalistă* îi are ca promotori pe Schiebe-Oderman, Ed de Granges, Quesnot, Mondini, Villa ș.a.; conform acestei teorii, conturile cuprind rapoartele de drepturi și obligații, care se află în legături de afaceri cu întreprinderea. *Teoria materialistă* îi are ca promotori pe Berliner, Brenkman, Seidler, Retail, Hughli, Leitner, Coutre etc.; conform acestei teorii, conturilor li se atribuie un conținut economic, prin care se reflectă existența și mișcarea averii și a capitalului, în formele sale constitutive.

Practica și teoria contabilă ale vremii au fost destul de variate pentru a putea vorbi de următoarele forme de contabilitate:

- *forma italiană*, ce utiliza ca registre: *Memorial*, *Registru de casă*, *Cartea Mare*;
- *forma germană*, ce utiliza registrele: *Memorial*, *Registru de casă*, *Jurnalul centralizator*, din care operațiile se repartizau în registrul *Cartea Mare*;
- *forma franceză*, ce utiliza registrele: *Memorial*, *Casa*, *Cartea Mare*, existând și registre specializate de cumpărări și venituri, din care se treceau operațiile în *Cartea mare*.

În concluzie, contabilitatea în partidă dublă a dus, în această etapă, la creșterea valorii probante a conturilor negustorilor medievali în soluționarea juridică a litigiilor comerciale. Ea a utilizat două registre principale – *Jurnal* și *Cartea Mare*, care au evidențiat valoarea elementelor constitutive ale capitalului investit în întreprindere și au permis afirmarea conceptului de capital și cunoașterea capacității de acumulare a întreprinderii.

⁹ J. R. Edward, *A History of Financial Accounting*, Londra, Routledge, 1989, p. 54.

4. CONTABILITATEA ÎN SECOLUL AL XIX-LEA ȘI PRIMA JUMĂTATE A SECOLULUI AL XX-LEA

Pe măsura consolidării capitalismului, contabilitatea s-a dezvoltat, iar pentru a face față nevoilor și sarcinilor tot mai complexe s-au introdus noi modalități de gestionare, noi teorii contabile, mecanizarea contabilității cu ajutorul tehnicilor de calcul.

Pentru a răspunde sarcinilor, contabilitatea se organizează pe baze științifice, tehnica contabilă aplică teoriile științifice ale contabilității și devine o știință utilă tuturor ramurilor de activitate, având un obiect, o metodă și principii bine conturate.

În această perioadă, se înmulțesc societățile pe acțiuni, în care acționarii pretind administratorilor să prezinte periodic situații și rapoarte cu privire la activitățile desfășurate și rezultatele obținute, scop în care¹⁰:

- c) registrele contabile devin probe în litigiile comerciale;
- d) contabilitatea devine un auxiliar al statului pentru controlul activităților economice;
- e) averea se determină cu ajutorul bilanțului, iar rezultatul cu ajutorul contului de profit și pierdere;
- f) bilanțul se publică pentru informarea acționarilor și a statului în ceea ce privește averea și rezultatele;
- g) contabilitatea capătă noi funcții – de previziune, decizie, control;
- h) apare separarea contabilității în cea *generală* (care sintetizează patrimoniul) și cea de *gestiune* (pentru calculația costurilor);
- i) se trece de la o contabilitate de trezorerie a încasărilor și plăților la una de angajamente;
- j) apare codificarea contabilității și a elementelor patrimoniale cu ajutorul planului de conturi.

În concluzie, odată cu extinderea organizării afacerilor în societăți pe acțiuni, în secolul al XIX-lea se generalizează practica întocmirii bilanțului și a contului de profit și pierdere, având în vedere faptul că administratorii erau în unele cazuri obligați prin lege să-și informeze periodic acționarii asupra patrimoniului și asupra gestionării patrimoniului.

Din evoluția contabilității în această etapă, desprindem următoarele concluzii:

- apar o serie de teorii care, încercând să explice pe baze științifice înregistrările în conturi, să evalueze practicile contabile, au contribuit la progresul contabilității;
- germeii teoriilor contabile științifice au apărut în primele decenii ale secolului al XX-lea, și amintim în acest sens:

¹⁰ Radu Lenghel, *Doctrină contabile contemporane*, Cluj-Napoca, Edit. Risoprint, 2010, p. 28–29.

- apariția în anul 1934 a principiilor contabile general acceptate (US GAAP) în SUA, ca răspuns la criza din anii '30, prin care se cerea ca situațiile financiare americane să prezinte fidel patrimoniul și rezultatele acestuia, în conformitate cu aceste principii;
- apariția pe continentul european a planului contabil (în Germania, primul plan contabil a fost elaborat de Schmanlenbah în 1927), care cuprindea o listă cadru de conturi organizate într-un sistem integrat, plan care a avut o influență notabilă asupra reglementărilor contabile în Europa.

5. REPERE PRIVIND EVOLUȚIA CONTABILITĂȚII ȘI GÂNDIRII CONTABILE ROMÂNEȘTI

În ceea ce privește evoluția contabilității și a gândirii contabile românești, putem surprinde următoarele momente¹¹:

- *Perioada premergătoare cuceririi romane*, în care însemnările contabile erau restrânse, reflectând situația economică și socială din Dacia.
- *Perioada cuceririi romane*, care s-ar caracteriza prin exploatarea de către romani a minelor de aur, trecute în stăpânirea statului, iar dintre însemnările contabile ale perioadei amintim:
 - o tablă cerată ce cuprindea un contract de societate din anul 169 î.e.n., prin care I. Alexander înființează o societate de împrumut;
 - documente ce atestă existența unor evidențe contabile ale exploatărilor miniere, ale veniturilor degajate, ale tributurilor.
- *Perioada părăsirii Daciei de către romani*, marcată de năvăliri barbare și de distrugerea însemnărilor contabile ale vremii.
- *Perioada întemeierii țărilor române*, în care relațiile de schimb cunosc o dezvoltare din ce în ce mai mare, iar în cetăți ca Brașov, Sibiu, Bistrița etc. iau naștere puternice organizații comerciale. În Țara Românească, se remarcă o întârziere lentă în ceea ce privește formele economiei capitaliste și ale literaturii contabile, iar în cetățile Brașovului și Sibiului negustorii foloseau o contabilitate bine pusă la punct, după regulile partidei duble ale lui Pacioli, având angajați contabili germani, italieni, cunoscători ai tehnicii partidei duble a vremii.
- *În secolele XVI–XVII* apar documente contabile privind modul de administrare a averii statului, cum ar fi *Cronica Vistieriei*, din timpul domniei lui Constantin Brâncoveanu, în care se reflecta situația economică a perioadei.

¹¹ *Ibidem*, p. 45–48.

- *Codicele Vistieriei Moldovei*, din anii 1777, 1786, 1798, 1804, în care se reflecta situația economică a perioadei respective.
- *Apariția în 1831 a Regulamentului Organic*, prin care în Țările Române a fost introdusă obligatoriu contabilitatea publică, în vederea controlării averii statului; s-au separat bugetul și finanțele statului de cele ale domnitorului, în vederea realizării unui control efectiv asupra autorizării bunurilor și banului public.
- *Etapa formării literaturii contabile (1837–1900)*, perioadă caracterizată prin apariția primelor lucrări de contabilitate în limba română, în mare parte traduceri după autori străini, între care se remarcă:
 - *Pravila komerțiala*, scrisă de către I. Nichifor, în care se prezintă rațiuni ale contabilității și în care se folosesc ca registre Maestrul, Jurnalul, Bilanțul și Inventarul¹²;
 - *Doppia skriptura*, în 1844, scrisă de către D. Iancu, în care se prezintă aspecte contabile didactice.În această perioadă, la Galați și București se înființează (în 1864) școli de contabilitate, iar în 1865 apare noua lege a contabilității publice, în care se extinde aria de aplicare a contabilității publice și la celelalte domenii ale Administrației Publice. În învățământul superior, contabilitatea a fost predată pentru prima dată de către profesorul Ion Ionescu de la Brad, în 1870, prin lucrarea *Lecțiuni elementare de agricultură*, iar primul curs cu caracter contabil a fost scris în 1873.
- *Etapa maturizării contabilității românești (1900–1947)*, ce se caracterizează prin:
 - apariția în 1901 a legii instrucțiunii, care a prevăzut studiul contabilității în toate școlile;
 - apariția unui număr important de lucrări contabile, dintre care amintim: *Curs de contabilitate și administrație*, de C. Petrescu, la Iași, în care se prezintă: teoriile contabile, forma pe jurnale, bilanțul; *Curs complet de comerț și contabilitate*, de I. Trancu, la Iași, în care se prezintă particularități ale contabilității în comerț; *Studii de contabilitate*, 1904, Sibiu, de Ioan I. Lapedatu, în care se prezintă teoretic și practic teoriile personaliste și materialiste ale conturilor; *Curs de contabilitate*, 1925, de C. G. Demetrescu, în care se prezintă metoda contabilității și principiile contabile; *Faze din evoluția contabilității* de D. Voinea, la Cluj, în care se prezintă un studiu al contabilității din Italia, Franța, Germania, România; *Contabilitate comercială* de S. Iacobescu, în care obiectul contabilității îl reprezintă patrimoniul;

¹² Dumitru Rusu, *Fra Luca Di Borgo și doctrinele contabile în cultura economică românească*, Iași, Edit. Moldova, 1995, p. 26.

- înființarea în 1913, la București, a Academiei de Înalte Studii Comerciale, care a contribuit la îmbogățirea științei contabile și la perfecționarea continuă a profesiei;
- înființarea în 1920 a Academiei de Studii Comerciale la Cluj;
- înființarea în 1921 a profesiei liberale, prin apariția Corpului contabililor autorizați și experților contabili;
- apariția în 1929 a legii contabilității publice, prin care s-au prevăzut: introducerea contabilității în partidă dublă, ținerea de registre obligatorii de negustori, introducerea carnetului de impozite al contribuabilului, introducerea anului bugetar de 12 luni, introducerea controlului preventiv și regresiv, introducerea controlului averii funcționarilor.
- *Etapa „realismului socialist” (1947–1989)*, etapă ce se caracterizează prin:
 - dezvoltarea învățământului superior contabil la București, Iași, Cluj, Timișoara, Craiova;
 - orientarea practicilor contabile spre economia planificată, centralizată;
 - întreruperea unei gândiri contabile în cadrul școlii românești, cu o anumită tendință de internaționalizare, datorită și specializării în străinătate a profesorilor din domeniul contabilității;
 - orientarea școlii românești de contabilitate în direcția stabilită de Moscova, lipsită de flexibilitate și opțiuni, ostilă unei gândiri contabile specific românești, până la mijlocul anilor '70;
 - încorsetarea contabilității prin inserarea unor modele contabile de inspirație sovietică (order, maestru-șah, cost standard);
 - interes viu, în anii 70–80, pentru cercetarea contabilă, concretizată în apariția unor lucrări de contabilitate, în speță lucrări de doctorat, care au încercat să dezvolte metodele și tratamentele contabile permise;
 - organizarea contabilității având la bază planificarea producției; altfel spus, organizarea contabilității în vederea urmării planificării, iar în ceea ce privește planificarea pierderilor se prevedea acoperirea acestora din beneficiul altor întreprinderi din aceeași ramură;
 - contabilitate de tip monist, prin care menirea contabilității consta în îndeplinirea planului de stat și furnizarea informațiilor secrete către organismele statului (partidul unic);
 - introducerea, în 1949, a planului de conturi unic pentru industrie, comerț, construcții, transporturi, revizuit în 1957–1958, care a implementat forma de înregistrare jurnal-order, iar mai apoi maestru-șah;

- implementarea de metode noi de calculație, cum ar fi: standard cost, metoda normativă, THM și GP;
- definirea obiectului contabilității în mai multe feluri de către autori ai vremii, dintre care amintim¹³:
- T. Tămășan – mișcarea valorică a materiei în circuitele economice, urmărită sub aspectul eficienței economice și al dependenței sociale (1973);
- Gh. Enache – existența și mișcarea fondurilor, inclusiv a celor utilizate pentru retribuirea bănească a muncii sub aspectul modului de procurare și întrebuintare, precum și de stabilire a rezultatului final al acestor mișcări și transformări (1977);
- Șt. Dumitrescu (1973), M. Ristea, O. Călin (1982) – evidența, calculația și controlul în expresie valorică, pornind de la unitatea socialistă de bază până la nivelul economiei naționale, al stării și mișcării fondurilor aferente unui patrimoniu;
- I. Văduva, M. Ristea – valorile materiale și bănești, precum și relațiile de drepturi și obligații, care se stabilesc între posesorii de bunuri în cadrul proceselor de producție, repartiție, schimb, consum (1983).
- *Etapa actuală* (după 1990), care se caracterizează prin:
 - apariția legii contabilității (82/91), republicată în 2008, prin care s-a stabilit un plan nou de conturi și un sistem de raportare financiară de inspirație franceză;
 - structuri noi de control, cum ar fi Garda Financiară (din 1991) și Curtea de Conturi (din 1992);
 - organizarea (în 1995) CECCAR, prin care se stabilesc două profesii liberale: experții contabili și contabilii autorizați;
 - înființarea (în 1999) unui al doilea organism de profesie liberală – CAFR, ce reglementează activitatea de auditor financiar;
 - trecerea (după 2000) treptată la armonizarea contabilității cu *Directivele Europene* și *Standardele Internaționale* prin OMFP (94/2001, 306/2002, 1876/2003, 3055/2009), prin care se creează un cadru conceptual contabil de inspirație anglo-saxonă și se armonizează sistemul de raportări financiare, în conformitate cu *Standardele Internaționale de Raportare Financiară*.

În concluzie, literatura și practica contabilă în România au apărut mult mai târziu (mijlocul secolului al XIX-lea) decât în restul Europei, datorită apariției târzii a formelor economiei capitaliste legate de afaceri în general și de contabilitate în particular.

¹³ Daniela Calu, *Istorie și dezvoltare contabilă în România*, București, Edit. Economică, 2005, p. 180.

Din analiza evoluției contabilității în această perioadă, se pot desprinde următoarele concluzii:

- odată cu primele decenii ale secolului al XX-lea, începe faza maturizării gândirii contabile românești, prin apariția unor lucrări de referință, precum: D. Voina, *Faze din evoluția contabilității* (1932), în care se prezintă o sinteză a evoluției contabilității; C. G. Demetrescu, *Istoria critică a literaturii contabile din România* (1947), în care se prezintă o sinteză a evoluției contabilității din România și influența gândirii contabile străine asupra acesteia;
- în etapa „realismului socialist” s-a înregistrat un regres în contabilitatea românească, prin deconectarea contabilității de la circuitul internațional și politizarea standardelor contabile teoretice, în sensul dorit de Moscova;
- după 1990, contabilitatea a intrat într-o nouă fază, atât în ceea ce privește gestionarea afacerilor, cât și prin armonizarea contabilității românești cu directivele contabile europene și IFRS.