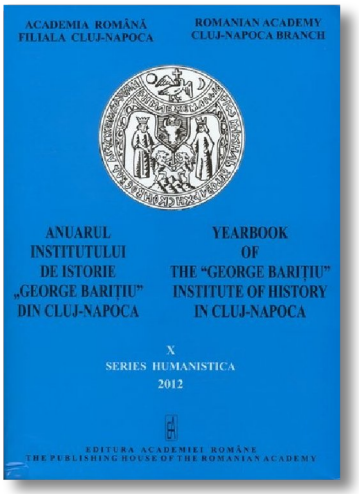


ISSN 1584-4404

# Yearbook of the George Barițiu History Institute of Cluj-Napoca Series *Humanistica*

humanistica.ro

## Repere ale evoluției contabilității

*Radu Dorin Lenghel*

**How to cite this article:**
Lenghel, Radu Dorin (2012) *Repere ale evoluției contabilității*, Yearbook of the George Barițiu History Institute of Cluj-Napoca, Series Humanistica, Vol. 10, pp. 269–280. DOI: 10.5281/zenodo.22966219

© 2012: The Publishing House of the Romanian Academy.
Humanistica Yearbook is published online since 2003.
Submit your article to Humanistica Yearbook: secretariat.dcsu@acad-cj.ro

# REPERE ALE EVOLUȚIEI CONTABILITĂȚII

**Radu Dorin Lenghel**

Universitatea Creştină „Dimitrie Cantemir" Bucureşti –
Facultatea de Ştiințe 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 cunoaşte volumul de muncă folosită, averea, rezultatele activității lor.

Contabilitatea este „cea mai veche dintre toate ştiințele de gestiune, contabilitatea este ea însăşi istorie, conturile contabile au vocația de a păstra un anumit număr de evenimente cu consecințe economice"[1].

Începuturile contabilității şi însăşi esența ei din cele mai vechi timpuri se confundă cu începutul activității economice a primelor colectivități omeneşti.

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 şi a îmblânzirii animalelor, iar pentru a se menține un anumit stoc de hrană pentru supraviețuire şi necesitatea evidențierii recoltelor şi a turmelor, păstorii îşi „numărau turmele gravând linii verticale pe bucăți de lemn”[2].

Debutul contabilității se regăseşte într-o perioadă situată cu mii de ani în urmă, în care oamenii recurgeau la reprezentarea unor aspecte legate de viața cotidiană prin intermediul crestăturilor 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 naştere 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., şi au constat în mici bucăți de lut, în zona oraşului Jerihon, în care s-au consemnat rezultatele culturilor agricole, bucăți de lut ce aveau un rol atât în calcularea cantităților de bunuri, cât şi ca suport de stocare a datelor, bucăți de lut care se prezentau în forme variate şi 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 şi semne de marcaj, iar odată cu dezvoltarea oraşelor-cetăți din Orientul Apropiat în mileniul IV î.e.n., însemnările de pe bucățile de lut se sigilau în plicuri pentru păstrare şi serveau ca instrument de control pentru primele oraşe sumerierene existente.

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

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

În Antichitate, economia era bazată pe agricultură, oamenii deținеau o putere de cumpărare foarte mică, comerțul era restrâns (datorită unei cereri foarte mici de produse şi unor condiții precoce de transport şi 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*, Bucureşti, Edit. Humanitas, 1994, p. 21.

[3] Laurențiu Dobroțeanu, *Geneză şi viitor în contabilitate*, Bucureşti, Edit. Economică, 2005, p. 35.

contabilizare, respectiv tehnica partidei duble; existau doar simple metode de măsurare şi înregistrare contabilă, având ca suporturi materiale crestături în os sau piatră, însemnările pe tăbliţe de lut sau papirus etc.; abia apariţia schimbului, a monedei, a literelor şi cifrelor au fost factorii cărora li se datorează existenţa primelor însemnări contabile.

## 2. CONTABILITATEA ÎN EVUL MEDIU

Până la începutul mileniului II e.n., regatele erau în curs de consolidare şi se caracterizau prin relaţii de vasalitate. Această perioadă a fost una de regres pentru civilizaţiile europene, datorită decăderii Imperiului Roman, restrângerii comerţului şi fărâmiţării averilor, ceea ce a dus la o evoluţie lentă a contabilităţii, localizată de regulă la nivelul unor instituţii de ordin religios[4].

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

Odată cu relansarea dezvoltării economice şi crearea unor state şi ordine cavalereşti, ordinele religioase încep să capitalizeze tot mai multă avere şi să exercite influenţe 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 priveşte clienţii şi casieria. De pildă, din 100 de galbeni, 50 sunt ai noştri, 50 ai Franţei sau, din 1000 de galbeni, 500 sunt în casierie, iar 500 sub formă de împrumut.

Datorită acumulării de putere şi bogăţii, ceea ce a constituit un pericol pentru Franţa, 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 şi bancare, ceea ce a determinat perfecţionarea metodelor şi tehnicilor contabile preluate de la: romani, greci, egipteni, tehnici contabile, care nu mai corespundeau cerinţelor vremii”[5].

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

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

[5] C. G. Demetrescu, *Contabilitate generală*, Bucureşti, Edit. Didactică şi Pedagogică, 1977, p. 37.

[6] *** *Bazele contabilităţii*, Ioan Oprean (coord.), Deva, Edit. Intelcredo, 2001, p. 6.

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

Contabilitatea memorială a apărut în secolul al XIII-lea, la bancherii florentini, şi s-a generalizat apoi în alte oraşe, precum Veneţia, Milano, Roma, unde ea înregistra şi operaţiile cu firmele din alte oraşe.

Această contabilitate (memorială) nu oferea o imagine corespunzătoare asupra operaţiunilor economice mai complexe, ceea ce a determinat separarea memorialului în două registre cu destinaţie specială: *unul* în care se înregistrau mişcările de numerar şi mărfuri şi *altul* în care se înregistrau creanţele şi datoriile.

Treptat, tehnicile contabile au evoluat „către contabilitatea în partidă simplă, caracterizată prin naşterea conturilor în calitate de ansambluri contabile coerente ataşate unui tip de operaţii”[7].

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

Contabilitatea în partidă simplă a fost supusă perfecţionării şi a fost aplicată de companii ca Delbene, Peruzzi, Bosignorii, Ordinul Templierilor. Ea se caracterizează prin predominanţa conturilor de persoane, mărfuri, creanţe, datorii şi utilizarea debitului şi creditului contului.

Contabilitatea în partidă simplă a fost incapabilă să reflecte ansamblul relaţiilor economice între partenerii de afaceri, proveniența rezultatelor, corespondenţa între conturi; de aceea, ea a fost supusă unui proces continuu de perfecţionare şi dezvoltare; ţinând 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 şi contul de mărfuri se stabileşte o relaţie, în care contul clientului creşte, iar contul de mărfuri scade cu aceeaşi 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 contabilităţii în partidă dublă a avut loc spre sfârşitul 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 operaţiile, 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 şi datoriile.

[7] Niculae Feleagă, *Contabilitate comparată*, Bucureşti, Edit. Economică, 1997, p. 27.

Contabilitatea în partidă dublă are ca trăsături esențiale dubla reprezentare a patrimoniului (după componența materială a acestuia şi după proveniența lui) şi 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 şi la contabilitatea în partidă dublă, neexistând o continuitate între contabilitatea antică şi 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 şi terți, conform principiului: primirea unei valori se înregistra în debitul contului deschis persoanei, iar restituirea valorii în creditul aceluiaşi cont.

Contabilitatea în partidă dublă a fost produsul unei evoluții progresive a practicilor contabile în partidă simplă a afacerilor, şi nu ca rezultat al unui demers didactic sau ştiințific; 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 SFÂRŞITUL 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 şi 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 şi îşi diversificau activitatea”[8], iar elemente importante din contabilitatea modernă (cum ar fi situațiile financiare, evaluarea activelor, calculul profitului şi calculația costurilor) nu se regăseau în lucrările publicate până în 1850.

Evoluția contabilității la sfârşitul Evului Mediu se caracteriza prin trecerea de la contabilitatea memorială, la partida simplă şi la sistemul rațional al partidei duble, în care un rol important l-au avut dezvoltarea forțelor de producție, adâncirea diviziunii muncii şi 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 şi 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 şi prin introducerea unor reglementări, care impuneau ca tranzacțiile şi activitățile să fie autorizate la un nivel adecvat de responsabilitate şi 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 şi de către persoanele fizice înstărite, dornice să-şi controleze averile personale.

Sistemul contabil în partidă dublă îl găsim abordat şi în teorii cu privire la conturi, precum *teoria personalistă* şi *teoria materialistă*. *Teoria personalistă* îi are ca promotori pe Schiebe-Oderman, Ed de Granges, Quesnot, Mondini, Villa ş.a.; conform acestei teorii, conturile cuprind rapoartele de drepturi şi 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 şi mişcarea averii şi a capitalului, în formele sale constitutive.

Practica şi 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 şi registre specializate de cumpărări şi venituri, din care se treceau operațiile în *Cartea mare*.

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

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

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

Pe măsura consolidării capitalismului, contabilitatea s-a dezvoltat, iar pentru a face față nevoilor şi 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 ştiințifice, tehnica contabilă aplică teoriile ştiințifice ale contabilității şi devine o ştiință utilă tuturor ramurilor de activitate, având un obiect, o metodă şi principii bine conturate.

În această perioadă, se înmulțesc societățile pe acțiuni, în care acționarii pretind administratorilor să prezinte periodic situații şi rapoarte cu privire la activitățile desfăşurate şi rezultatele obținute, scop în care[10]:

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 şi pierdere;
f) bilanțul se publică pentru informarea acționarilor şi a statului în ceea ce priveşte averea şi rezultatele;
g) contabilitatea capătă noi funcții – de previziune, decizie, control;
h) apare separarea contabilității în cea *generală* (care sintetizează patrimoniul) şi cea de *gestiune* (pentru calculația costurilor);
i) se trece de la o contabilitate de trezorerie a încasărilor şi plăților la una de angajamente;
j) apare codificarea contabilității şi 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 şi a contului de profit şi pierdere, având în vedere faptul că administratorii erau în unele cazuri obligați prin lege să-şi informeze periodic acționarii asupra patrimoniului şi asupra gestionării patrimoniului.

Din evoluția contabilității în această etapă, desprindem următoarele concluzii:

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

[10] Radu Lenghel, *Doctrine 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 şi 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 ŞI GÂNDIRII CONTABILE ROMÂNEŞTI

În ceea ce priveşte evoluția contabilității şi a gândirii contabile româneşti, putem surprinde următoarele momente[11]:

- *Perioada premergătoare cuceririi romane,* în care însemnările contabile erau restrânse, reflectând situația economică şi 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 şi 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 Braşov, Sibiu, Bistrița etc. iau naştere puternice organizații comerciale. În Țara Românească, se remarcă o întârziere lentă în ceea ce priveşte formele economiei capitaliste şi ale literaturii contabile, iar în cetățile Braşovului şi 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 şi finanțele statului de cele ale domnitorului, în vederea realizării unui control efectiv asupra autorizării bunurilor şi 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 şi în care se folosesc ca registre Maestrul, Jurnalul, Bilanțul şi Inventarul[12];
  - *Doppia skriptura*, în 1844, scrisă de către D. Iancu, în care se prezintă aspecte contabile didactice.

  În această perioadă, la Galați şi Bucureşti se înființează (în 1864) şcoli de contabilitate, iar în 1865 apare noua lege a contabilității publice, în care se extinde aria de aplicare a contabilității publice şi 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 româneşti* (1900–1947), ce se caracterizează prin:
  - apariția în 1901 a legii instrucțiunii, care a prevăzut studiul contabilității în toate şcolile;
  - apariția unui număr important de lucrări contabile, dintre care amintim: *Curs de contabilitate şi administrație*, de C. Petrescu, la Iaşi, în care se prezintă: teoriile contabile, forma pe jurnale, bilanțul; *Curs complet de comerț şi contabilitate*, de I. Trancu, la Iaşi, în care se prezintă particularități ale contabilității în comerț; *Studii de contabilitate*, 1904, Sibiu, de Ioan I. Lapedatu, în care se prezintă teoretic şi practic teoriile personaliste şi materialiste ale conturilor; *Curs de contabilitate*, 1925, de C. G. Demetrescu, în care se prezintă metoda contabilității şi principiile contabile; *Faze din evoluția contabilității* de D. Voina, 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 şi doctrinele contabile în cultura economică românească*, Iaşi, Edit. Moldova, 1995, p. 26.

- înființarea în 1913, la Bucureşti, a Academiei de Înalte Studii Comerciale, care a contribuit la îmbogățirea ştiinței contabile şi 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 şi 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 şi regresiv, introducerea controlului averii funcționarilor.

- *Etapa „realismului socialist”* (1947–1989), etapă ce se caracterizează prin:
  - dezvoltarea învățământului superior contabil la Bucureşti, Iaşi, Cluj, Timişoara, Craiova;
  - orientarea practicilor contabile spre economia planificată, centralizată;
  - întreruperea unei gândiri contabile în cadrul şcolii româneşti, cu o anumită tendință de internaționalizare, datorită şi specializării în străinătate a profesorilor din domeniul contabilității;
  - orientarea şcolii româneşti de contabilitate în direcția stabilită de Moscova, lipsită de flexibilitate şi opțiuni, ostilă unei gândiri contabile specific româneşti, până la mijlocul anilor ’70;
  - încorsetarea contabilității prin inserarea unor modele contabile de inspirație sovietică (order, maestru-şah, 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 şi tratamentele contabile permise;
  - organizarea contabilității având la bază planificarea producției; altfel spus, organizarea contabilității în vederea urmăririi planificării, iar în ceea ce priveşte planificarea pierderilor se prevedea acoperirea acestora din beneficiul altor întreprinderi din aceeaşi ramură;
  - contabilitate de tip monist, prin care menirea contabilității consta în îndeplinirea planului de stat şi 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-şah;

- implementarea de metode noi de calculație, cum ar fi: standard cost, metoda normativă, THM şi GP;
- definirea obiectului contabilității în mai multe feluri de către autori ai vremii, dintre care amintim[13]:
- T. Tămășan – mişcarea valorică a materiei în circuitele economice, urmărită sub aspectul eficienței economice şi al dependenței sociale (1973);
- Gh. Enache – existența şi mişcarea fondurilor, inclusiv a celor utilizate pentru retribuirea bănească a muncii sub aspectul modului de procurare şi întrebuințare, precum şi de stabilire a rezultatului final al acestor mişcări şi transformări (1977);
- Şt. Dumitrescu (1973), M. Ristea, O. Călin (1982) – evidența, calculația şi controlul în expresie valorică, pornind de la unitatea socialistă de bază până la nivelul economiei naționale, al stării şi mişcării fondurilor aferente unui patrimoniu;
- I. Văduva, M. Ristea – valorile materiale şi băneşti, precum şi relațiile de drepturi şi 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 şi un sistem de raportare financiară de inspirație franceză;
  - structuri noi de control, cum ar fi Garda Financiară (din 1991) şi Curtea de Conturi (din 1992);
  - organizarea (în 1995) CECCAR, prin care se stabilesc două profesii liberale: experții contabili şi 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* şi *Standardele Internaționale* prin OMFP (94/2001, 306/2002, 1876/2003, 3055/2009), prin care se creează un cadru conceptual contabil de inspirație anglo-saxonă şi se armonizează sistemul de raportări financiare, în conformitate cu *Standardele Internaționale de Raportare Financiară*.

În concluzie, literatura şi 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 şi de contabilitate în particular.

[13] Daniela Calu, *Istorie şi dezvoltare contabilă în România*, Bucureşti, 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 româneşti, 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 şi 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 şi politizarea standardelor contabile teoretice, în sensul dorit de Moscova;
- după 1990, contabilitatea a intrat într-o nouă fază, atât în ceea ce priveşte gestionarea afacerilor, cât şi prin armonizarea contabilității româneşti cu directivele contabile europene şi IFRS.