

CONTABILITATE DE LA TEORIE LA PRACTICĂ

Ciclul contabil și închiderea exercițiului financiar

TRAIAN-OVIDIU CALOTĂ

**CONTABILITATE
DE LA TEORIE LA PRACTICĂ**

Ciclul contabil și închiderea exercițiului financiar

Ediția a VII-a, adăugită și revizuită



**EDITURA UNIVERSITARĂ
București, 2026**

Colecția **ȘTIINȚE ECONOMICE**

Coordonator colecție: Prof. univ. dr. Doctor Honoris Causa Constantin BRĂȚIANU, Departamentul UNESCO pentru Administrarea Afacerilor, Academia de Studii Economice, București

Referenți științifici colecție:

Prof. univ. dr. Alexeis GARCIA-PEREZ, Universitatea Aston, Birmingham, Marea Britanie

Prof. univ. dr. Ștefan Andrei NEȘTIAN, Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași

Prof. univ. dr. Dan-Cristian DABIJA, Facultatea de Științe Economice și Administrarea Afacerilor, Universitatea Babeș-Bolyai, Cluj-Napoca

Redactor: Laura Nicolescu

Tehnoredactor: Ameluța Vișan

Coperta: Monica Balaban

Editură recunoscută de Consiliul Național al Cercetării Științifice (C.N.C.S.) și inclusă de Consiliul Național de Atestare a Titlurilor, Diplomelor și Certificatelor Universitare (C.N.A.T.D.C.U.) în categoria editurilor de prestigiu recunoscut.

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

CALOTĂ, TRAIAN OVIDIU

Contabilitate de la teorie la practică : ciclul contabil și închiderea exercițiului financiar / Traian-Ovidiu Calotă. - Ed. a 7-a, adăug. și reviz.. - București : Editura Universitară, 2026

Conține bibliografie

ISBN 978-606-28-2203-3

657

DOI: (Digital Object Identifier): 10.5682/9786062822033

© Toate drepturile asupra acestei lucrări sunt rezervate, nicio parte din această lucrare nu poate fi copiată fără acordul Editurii Universitare

Copyright © 2026

Editura Universitară

Editor: Vasile Muscalu

B-dul. N. Bălcescu nr. 27-33, Sector 1, București

Tel.: 021.315.32.47

www.editurauniversitara.ro

e-mail: redactia@editurauniversitara.ro

Distribuție: 021-315.32.47/ 0745 200 718/ 0745 200 357

comenzi@editurauniversitara.ro

www.editurauniversitara.ro

CUPRINS

INTRODUCERE	9
MULȚUMIRI	10
CAPITOLUL 1. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR.....	11
1.1. Conturi de capitaluri.....	12
1.1.1. Schema de analiză și funcționare	12
1.1.2. Exemplificare	13
1.1.3. Exerciții de comunicare.....	19
1.2. Conturi de imobilizări	23
1.2.1. Schema de analiză și funcționare	24
1.2.2. Exemplificare	25
1.2.3. Exerciții de comunicare.....	34
1.3. Conturi de stocuri, datorii și creanțe comerciale.....	40
1.3.1. Analiza conturilor de TVA, datorii și creanțe comerciale.....	41
1.3.2. Studiu de caz pentru neplătitorii de TVA.....	43
1.3.3. Mecanismul TVA în sistem clasic	52
1.3.4. Contabilitatea TVA	56
1.3.5. Studiu de caz pentru plătitorii de TVA clasic (la facturare).....	61
1.3.6. Studiu de caz pentru plătitorii de TVA la încasare.....	66
1.3.7. Studiu de caz complex	74
1.3.7.1. Varianta 1: TVA în regim normal (TVA la facturare)....	75
1.3.7.2. Varianta 2: Societatea este plătitoare de TVA la încasare.....	77
1.3.7.3. Varianta 3: Societatea practică TVA la facturare iar partenerii aplică TVA la încasare.....	80
1.3.8. Exerciții de comunicare.....	83
1.4. Alte conturi de terți și datorii	90
1.4.1. Conturi de datorii salariale și sociale.....	90
1.4.1.1. Schema de analiză și funcționare	91
1.4.1.2. Exemplificare.....	93
1.4.1.3. Exerciții de comunicare	100
1.4.2. Conturi de debitori și creditori diverși.....	103
1.4.2.1. Schema de analiză și funcționare	103
1.4.2.2. Exemplificare.....	104
1.5. Conturi de trezorerie.....	106
1.5.1. Schema de analiză și funcționare	107
1.5.2. Exemplificare	107
1.5.3. Studiu de caz complex.....	112
1.5.4. Exerciții de comunicare.....	122
1.6. Conturi de cheltuieli.....	126

1.7.	Conturi de venituri.....	126
1.7.1.	Studiu de caz plătitor impozit pe profit	128
1.7.1.1.	Calculul impozitului pe profit.....	128
1.7.1.2.	Operațiuni legate de repartizarea profitului	140
1.7.2.	Studiu de caz impozit pe venitul microîntreprinderilor.....	142
1.7.2.1.	Metodologia de determinare a impozitului	142
1.7.2.2.	Studiu de caz	147
1.7.3.	Exerciții propuse spre rezolvare	166
1.8.	Conturi speciale.....	169
1.9.	Conturi de gestiune.....	170
CAPITOLUL 2. CICLUL CONTABIL.....		171
2.1.	Precizări legale privind organizarea contabilității	171
2.2.	Ciclul de exploatare.....	172
2.3.	Documentele financiar-contabile	174
2.4.	Forme de înregistrare pentru contribuabilii care conduc contabilitatea în partidă dublă.....	175
CAPITOLUL 3. ÎNCHIDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR.....		181
3.1.	Inventarierea patrimoniului	184
3.1.1.	Considerente generale	184
3.1.2.	Activitățile pre și post inventariere.....	185
3.1.3.	Sucesiunea activităților de inventariere	185
3.1.4.	Metodologia de inventariere.....	186
3.1.5.	Evaluarea activelor și datoriilor inventariate.....	191
3.1.6.	Studiu de caz privind actualizarea creanțelor, datoriilor și disponibilităților în valută	193
3.1.7.	Studiu de caz privind constituirea și reluarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor	199
3.1.8.	Studiu de caz privind constituirea și reluarea provizioanelor pentru riscuri viitoare	201
3.2.	Întocmirea și prezentarea bilanțului contabil	203
3.3.	Întocmirea și prezentarea contului de rezultate	216
3.4.	Repere privind analiza situațiilor financiare anuale	226
3.4.1.	Elemente de analiză a poziției financiare	226
3.4.2.	Elemente privind analiza performanței financiare și analiza ratelor de rentabilitate.....	231
3.4.3.	Studiu de caz	233
CAPITOLUL 4. MONOGRAFIE CONTABILĂ		243
4.1.	Prezentarea tranzacțiilor și evenimentelor din anul înființării	243
4.2.	Prezentarea și înregistrarea documentelor contabile	247

4.3.	Prezentarea registrului jurnal	277
4.4.	Prezentarea spre completare a fișei conturilor	280
4.5.	Întocmirea bilanței de verificare	285
4.6.	Anexe monografie	287
4.6.1.	Jurnalele de vânzări și cumpărări	287
4.6.2.	Declarații fiscale	288
4.6.2.1.	Declarația 100	288
4.6.2.2.	Declarația 112	289
4.6.2.3.	Decontul 300 TVA	298
4.7.	Inventariere	303
4.7.1.	Decizia de inventariere	303
4.7.2.	Declarații gestionari	304
4.7.3.	Listă de inventariere imobilizări corporale	306
4.7.4.	Extras de cont	306
4.7.5.	Proces verbal de inventariere	307
4.8.	Situații financiare anuale	312
4.8.1.	Bilanțul prescurtat	312
4.8.2.	Contul prescurtat de profit și pierdere	315
4.9.	Prezentarea tranzacțiilor și evenimentelor din prima lună a anului următor	316
	BIBLIOGRAFIE	321
	LISTA FIGURILOR	324
	LISTE DE INTERES	325
	Anexa 1. PLANUL DE CONTURI GENERAL CONFORM OMFP 1802/2014	333

INTRODUCERE

Lucrarea „Contabilitate. De la teorie la practică. Ciclul contabil și închiderea exercițiului financiar” își propune să completeze arealul descris în „Contabilitate. De la teorie la practică. Metodă și modelare” prin detalierea într-o formă accesibilă începătorilor, dar și utilă practicienilor, a principalelor aspecte legate de analiza și funcționarea conturilor, ciclul contabil, lucrările de închidere a exercițiului, precum și interconectarea cu fiscalitatea (mecanismul TVA, impozitarea profitului și a veniturilor microîntreprinderilor, impozitarea dividendelor etc.). Lucrarea se încheie cu o monografie contabilă ce se constituie într-un important instrument de lucru la îndemâna utilizatorilor pentru stăpânirea tehnicilor specifice ale contabilității.

Prezenta ediție are în vedere actualizarea conținutului lucrării în raport cu modificările legislative intervenite în ultimii ani în domeniul contabil și fiscal. Astfel, au fost revizuite exemplele și studiile de caz pentru a reflecta noile reglementări privind taxa pe valoarea adăugată (inclusiv modificarea cotelor de TVA, ajustarea plafoanelor de înregistrare și actualizarea mecanismelor de aplicare), precum și modificările referitoare la impozitarea veniturilor microîntreprinderilor și a profitului. În același timp, au fost integrate clarificări privind tratamentele contabile aferente acestor modificări, astfel încât utilizatorul să poată înțelege corelația directă dintre normele fiscale și reflectarea lor în contabilitate.

În acest volum am continuat aplicarea metodei de sistematizare, algoritmizare și prezentare, sub formă schematică, a problematicii complexe, realizând astfel nu doar o condensare a conținutului ci mai ales eficientizarea înțelegerii și implicit a învățării. Demersul didactic urmărește consolidarea legăturii dintre teoria contabilă și practica profesională, într-un context legislativ aflat într-o continuă dinamică.

Argumentele prezentate recomandă această lucrare tuturor celor care doresc să studieze contabilitatea în contextul mai larg al pregătirii economice dar și celor care au nevoie de unele detalii necesare aprofundării cunoștințelor și perfecționării practicii în domeniu.

Un important element de originalitate îl constituie caracterul interactiv al aplicațiilor practice, în sensul că cititorul este invitat să completeze unele părți din analiza și formula contabilă cu datele concrete ce se regăsesc în enunțul problemei. Pe baza observațiilor directe dar și a sugestiilor pertinente făcute de studenții mei, ediția a VI-a aduce modificări importante în ceea ce privește introducerea exercițiilor de comunicare, o dezvoltare a abordărilor teoretice și practice cu privire la analiza situațiilor financiare anuale, precum și integrarea actualizărilor legislative relevante pentru practica contabilă și fiscală.

Toate acestea sperăm să înscrie lucrarea „Contabilitate. De la teorie la practică. Ciclul contabil și închiderea exercițiului financiar” în ansamblul eforturilor generale ale specialiștilor din domeniu, pentru a pune la dispoziția utilizatorilor instrumente de învățare și de lucru cât mai eficiente, adaptate permanent evoluției cadrului contabil și fiscal.

MULȚUMIRI

În primul rând, doresc să mulțumesc familiei mele pentru dragostea și înțelegerea cu care mă înconjoară, chiar și în clipele (din ce în ce mai rare, sper) în care „uit” că ea reprezintă bucuria și sensul vieții mele.

Exprim întreaga gratitudine următorilor profesori universitari: Negruțiu Magdalena, Possler Ladislau, Ristea Mihai, Feleagă Niculae, Feleagă Liliana, Țurlea Eugeniu, Minu Mihaela, Gheorghiu Alexandru, Anghel Ion, Wagner Pavel, Răileanu Vasile, Ștefănescu Aurelia, Calu Daniela Artemisa, ale căror lucrări de referință în domeniu au reprezentat repere esențiale de formare intelectuală și profesională, constituind surse constante de rigoare științifică și inspirație.

Lista acestor personalități continuă cu prieteni dragi, la rândul lor cadre universitare: Duca Ioana, Ciobănașu Marilena, Postole Anca Mirela, Popescu Silvia, Ștefănică Mihaela, Voiculescu Mădălina, Văduva Florin, Ganea Tudor, Tănase Alin-Eliodor, Vasilciuc Bogdan și Voiculescu Șerban, alături de care dialogul profesional și prietenia au contribuit la maturizarea ideilor și a demersului didactic.

De asemenea, în mod cu totul special, doresc să mulțumesc colegei și prietenei mele, distinsei doamne profesoare Gherghina Rodica, ale cărei sfaturi și idei mi-au fost de un real folos pe tot parcursul realizării primelor două volume ale lucrării.

Remarc, în mod deosebit, suportul profesional continuu primit din partea echipei Infofisc, condusă de director general și proiect-manager Robu Sorin-Adrian, pentru contribuția directă și necondiționată la formarea și perfecționarea abilităților și competențelor practice pe care le-am dobândit în domeniul contabilității, fiscalității și consultanței fiscale, contribuție ce a facilitat integrarea permanentă a dimensiunii practice în structura lucrării.

În egală măsură, mulțumesc tuturor studenților mei pentru ideile și remarcile inedite transmise la cursuri și seminarii. De altfel, acumulările din cuprinsul celor două volume au fost posibile urmare numeroaselor exerciții și studii de caz rezolvate împreună cu studenți exigenți, dar generoși, care au constituit un veritabil laborator de validare a soluțiilor didactice și profesionale propuse. Domnișoarelor Livia Spătaru și Corina Țiu, doamnei Cioplică I., precum și domnului George T., le sunt recunoscător pentru sprijinul logistic oferit de-a lungul elaborării celor două cărți.

Totodată, sunt recunoscător tuturor celor care au studiat primele șase ediții și au făcut observații și sugestii pentru îmbunătățirea conținutului ei, aceste intervenții contribuind la perfecționarea continuă a lucrării și la adaptarea sa la realitățile mediului profesional și academic.

Nu în ultimul rând, mulțumesc colectivului de profesioniști ai Editurii Universitare, care a contribuit la apariția lucrării în cele mai bune condiții editoriale, asigurând cadrul tehnic și editorial necesar unei difuzări academice de calitate.

Autorul
Februarie 2026

CAPITOLUL 1

ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

În lucrarea „Contabilitate. De la teorie la practică. Metodă și modelare” am subliniat importanța contului în reflectarea realității tranzacțiilor și evenimentelor unei organizații¹. În continuare, atragem atenția asupra faptului că, în opinia noastră, utilizarea planului de conturi nu este o problemă de opțiune ci o obligație legală². Astfel, în funcție de reglementările contabile aplicabile entităților din România³, acestea vor utiliza planul de conturi general regăsit distinct în fiecare reglementare contabilă.

Indiferent de planul de conturi general utilizat, conturile pot avea funcțiune contabilă de activ (A), pasiv (P) sau sunt bifuncționale (A/P)⁴. În general, conturile cu funcțiune contabilă de activ corespund elementelor de natura activelor și cheltuielilor, iar conturile cu funcțiune contabilă de pasiv corespund elementelor de natura datoriilor, capitalurilor proprii și veniturilor sau sunt aferente ajustărilor de valoare.

Iată de ce este imperativă cunoașterea apartenenței conturilor la activul și pasivul patrimonial precum și a regulilor proprii de funcționare. În acest scop, trebuie studiate clasele de conturi și, pe baza deducției, fiecare cont în parte. O altă modalitate, presupune studierea conturilor pe baza mișcărilor de valori omogene, grupate în fluxuri externe și interne. Pentru clarificarea acestei problematice, vom aborda clasele de conturi cuprinse în Planul contabil general regăsit în Anexa la Ordinul 1802/2014.

În acest capitol, analiza conturilor este realizată într-o manieră progresivă, de la structura și logica planului de conturi până la aplicarea concretă în înregistrarea operațiunilor economico-financiare. Studentul este invitat să urmărească, pentru fiecare categorie de conturi, atât rolul economic al acestora, cât și modul de funcționare contabilă, prin scheme, exemple și exerciții aplicative. Demersul urmărește formarea capacității de a identifica rapid conturile utilizate într-o tranzacție, de a stabili sensul modificărilor patrimoniale și de a formula corect înregistrările contabile.

Pe parcursul capitolului vor fi analizate, în mod sistematic, principalele clase de conturi: capitaluri, imobilizări, stocuri, creanțe și datorii comerciale, trezorerie, cheltuieli și venituri, precum și conturi speciale sau de gestiune. Fiecare subcapitol îmbină prezentarea teoretică cu aplicații practice și exerciții de comunicare, astfel

¹ A se vedea capitolul 3 „Sistemul de conturi” din lucrarea citată, în special subcapitolele 3.3 Clasificarea conturilor și 3.5 „Planul de conturi general”.

² În acest sens este edificator articolul 4 alin. (1) din Legea nr. 82/1991 a contabilității, republicată.

³ Pentru mai multe detalii, vă recomandăm să revedeți Tabelul 2.1 Reglementări contabile aplicabile entităților din România din „Contabilitate. De la teorie la practică. Metodă și modelare”.

⁴ Pentru detalii suplimentare, vă recomandăm Capitolul 14 „Planul de conturi general” și capitolul 16 „Funcțiunea conturilor” (pct. 596 și pct. 597) din Anexa la Ordinul 1802/2014.

încât cititorul să își consolideze atât înțelegerea conceptuală, cât și reflexele profesionale necesare în practica contabilă curentă.

La finalul parcurgerii capitolului, cititorul trebuie să fie capabil să recunoască funcțiunea contabilă a principalelor conturi, să explice logica debitului și creditului pentru fiecare categorie și să utilizeze planul de conturi ca instrument operațional în analiza și înregistrarea tranzacțiilor. Capitolul constituie astfel fundamentul tehnic al lucrării și baza necesară pentru înțelegerea ciclului contabil și a lucrărilor de închidere a exercițiului financiar prezentate în capitolele următoare.

1.1. Conturi de capitaluri

Conturile de capitaluri fac parte din *clasa 1 de conturi*, organizate pe grupe, subgrupe și conturi (a se vedea Anexa 1 la prezentul volum). Această clasă grupează conturile de capitaluri permanente, adică acele conturi care țin evidența surselor de finanțare stabile și permanente. Concret, în această clasă vom regăsi conturile de capitaluri proprii (grupele 10 - 14), de provizioane (grupa 15) și de datorii financiare pe termen mediu și lung (grupa 16).

1.1.1. Schema de analiză și funcționare

Funcționarea conturilor de capitaluri este sintetizată în Fig.1.1.:

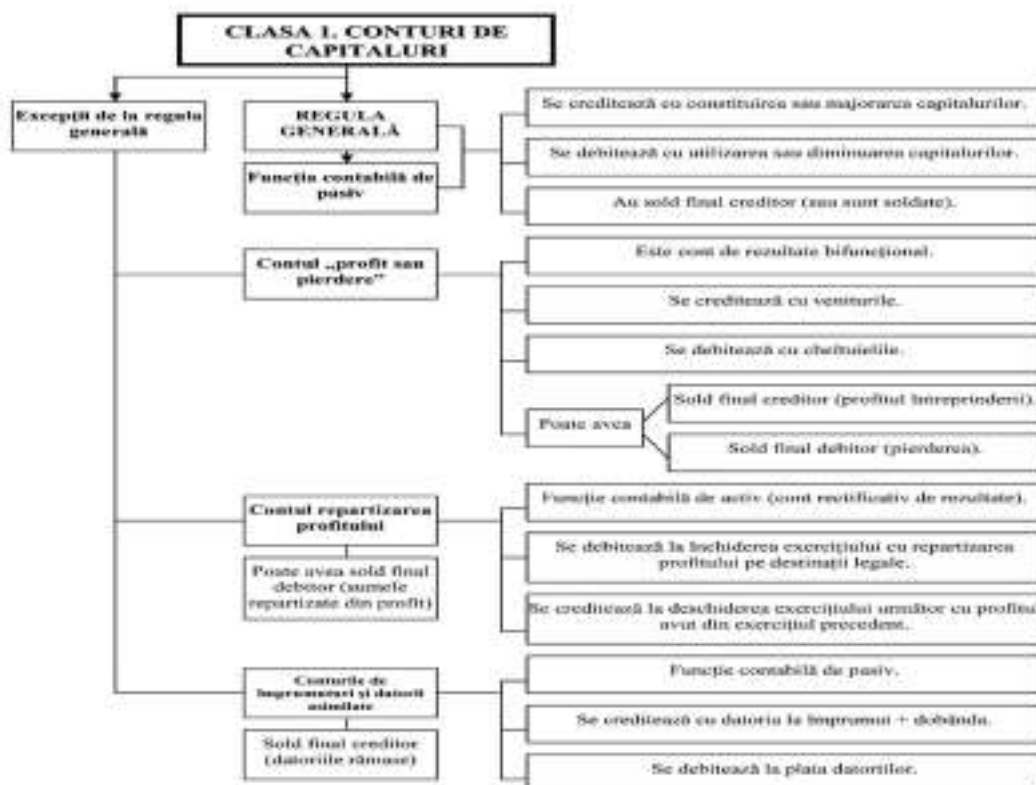


Figura 1.1. Funcționarea conturilor de capitaluri (clasa 1)

1.1.2. Exemplificare

Pentru a arăta derularea practică a proceselor de analiză și funcționare a conturilor de capitaluri⁵, vom utiliza următorul exemplu: Situația la 01.01.„N” a entității „Timpuri memorabile” SA este descrisă mai jos, astfel:

Element	U.M.	Suma	Observații
Capital social vărsat	lei	500.000	este format din 50.000 acțiuni la 10 lei valoarea nominală unitară.
Pierdere (rezultat reportat)	lei	50.000	provine din exercițiul „N-2”.
Conturi la bănci	lei	400.000	
Echipamente tehnologice	lei	300.000	
Amortizarea echipamentului	lei	100.000	
Credite bancare pe termen lung	lei	150.000	A fost primit în exercițiul „N-1” și este scadent în „N+8”.

Pe parcursul exercițiului „N” au avut loc următoarele tranzacții economice:

- 1) se prestează servicii terților în valoare de 300.000 lei;
- 2) se încasează întreaga creanță comercială prin conturile bancare ale societății;
- 3) se achiziționează un echipament tehnologic în valoare de 200.000 lei, durata de viață utilă a acestuia fiind 5 ani;
- 4) se achită furnizorului întreaga datorie prin virament bancar;
- 5) A.G.A. decide majorarea capitalului social prin emisiunea a 5.000 de acțiuni, la o valoarea nominală unitară de 10 lei;
- 6) la vărsarea capitalului se încasează 20.000 lei și se primește un teren în valoare de 30.000 lei;
- 7) se constituie un provizion de 10.000 lei pentru litigii cu o firmă;
- 8) se contractează și primește un credit bancar pe termen mediu în sumă de 50.000 lei;
- 9) se înregistrează amortizarea anuală a echipamentelor în valoare de 5.000 lei;
- 10) determinarea rezultatului brut contabil al perioadei;
- 11) înregistrarea impozitului pe profit și închiderea contului de cheltuieli;

⁵ Pentru optimizarea procesului de învățare, vă recomandăm să aveți în vedere și subcapitolul 2.3.2. „Rolul și structura elementelor de patrimoniu” din volumul Contabilitate. De la teorie la practică. Metodă și modelare. De asemenea, prezintă interes cel puțin secțiunea 4.9: Datorii pe termen lung: sume care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an (pct. 364 - pct.368) și secțiunea 4.13 Capitaluri proprii (pct. 408 – pct. 423) din Anexa la Ordinul 1802/2014.

12) se repartizează 5% din profitul brut pentru rezerva legală și se acoperă pierderea reportată din profitul anului curent.

De rezolvat: a) înregistrarea tranzacțiilor din cursul exercițiului „N”; și b) calculul capitalurilor permanente.

Rezolvare: 1) *emiterea facturii pentru serviciile prestate terților:*

Cresc creanțele comerciale, contul „Clienți”, de activ, cu creșterea de activ, se debitează; Cresc veniturile, contul „Venituri din servicii prestate terților”, de pasiv, cu creșterea de pasiv, se creditează;

„Clienți”	=	„Venituri din servicii prestate”	300.000 lei
-----------	---	----------------------------------	-------------

Obs.: Pentru simplificarea analizei contabile, pe tot parcursul prezentului capitolul, vom nota creșterile cu ↗ și micșorările cu ↘. Zonele punctate vor fi completate de cititor, astfel încât să se obișnuiască cu succesiunea tuturor operațiunilor de înregistrare⁶.

2) *încasarea creanței comerciale:*

↗ disponibilul „Conturi la bănci în lei”, A (+) => D;
↘ creanța „.....”, A (-) => C.

„.....”	=	„.....”	300.000 lei
---------	---	---------	-------------

3) *achiziționarea echipamentului tehnologic:*

↗ valoarea investițiilor, „Echipe tehnologice”, A (+) => D;
↗ datoria, „.....”, P (+) => C.

„.....”	=	„Furnizori de imobilizări”	200.000 lei
---------	---	----------------------------	-------------

4) *achitarea datoriei din contul bancar:*

↘ datoria, „.....”, P (-) => D;
↘ scade disponibilul, „.....”, A (-) => C.

⁶ Pe întreg cuprinsul lucrării sunt utilizate astfel de exemple, în care cititorul este invitat să participe activ la parcurgerea completă și concretă a exercițiilor prezentate.

„.....”	=	„.....”	200.000 lei
---------	---	---------	-------------

5) înregistrarea subscrierii la capitalul social⁷ (transmitere 5.000 acțiuni * 10 lei/acțiune):

- ↗ creanța, „Decontări cu acționarii privind capitalul”, A (+) => D;
- ↗ capitalul, „.....”, P (+) => C.

„.....”	=	„Capital scris și nevărsat”	50.000 lei
---------	---	--------------------------------	------------

6) a) primirea parțială a aportului la capitalul social, în contul bancar:

- ↘ creanța, „Decontări cu acționarii privind capitalul”, A (-) => C;
- ↗ disponibilul, „.....”, A (+) => D.

„.....”	=	„.....”	20.000 lei
---------	---	---------	------------

6) b) primirea aportului în natură, terenul în valoare de 30.000 lei:

- ↘ creanța, „.....”, A (-) => C;
- ↗ valoarea imobilizărilor, „.....”, A (+) => D.

„.....”	=	„Decontări cu acționarii privind capitalul”	30.000 lei
---------	---	--	------------

6c) concomitent cu primirea aportului în bani și în natură se înregistrează virarea capitalului din starea nevărsată în cea vărsată:

- ↘ capitalul, „Capital social scris și nevărsat”, P (-) => D;
- ↗ capitalul, „Capital social scris și vărsat”, P (+) => C.

„.....”	=	„.....”	50.000 lei
---------	---	---------	------------

7) constituirea provizionului pentru litigii:

- ↗ cheltuiala, „Cheltuieli privind provizioanele”, A (+) => D;
- ↗ provizioanele, „Provizioane pentru litigii” P (+) => C.

⁷ Pentru detalii cu privire la principalele aspecte legate de constituirea societăților pe acțiuni, a se vedea art. 5 coroborat cu art. 8, art. 9, art. 10 și art. 16 din Legea 31/1990.

„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”	=	„Provizioane pentru litigii”	10.000 lei
--	---	------------------------------	------------

8) primirea unui credit pe termen mediu:

↗ disponibilul, „.....” A (+) => D;

↗ datoria, „.....” P (+) => C.

„.....”	=	„Credite bancare pe termen mediu și lung”	50.000 lei
---------	---	---	------------

9) înregistrarea amortizării anuale a echipamentului:

↗ cheltuiala, „Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor”, A (+) => D;

↗ amortizarea, „.....” P (+) => C.

„.....”	=	„Amortizarea echipamentelor”	5.000 lei
---------	---	------------------------------	-----------

10a) încorporarea veniturilor în profit:

↘ veniturile, „Venituri din servicii prestate terților”, P (-) => D;

↗ profitul, „.....”, P (+) => C.

„.....”	=	„.....”	300.000 lei
---------	---	---------	-------------

10b) transferul cheltuielilor asupra rezultatului perioadei:

↘ cheltuielile, „.....”, A (-) => C;

↘ profitul, „.....”, P (-) => D.

„Profit sau pierdere”	=	%	<u>15.000 lei</u>
		„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”	10.000 lei
		„Cheltuieli privind amortizarea”	5.000 lei

11) a) înregistrarea impozitului pe profit datorat:

„Cheltuieli privind impozitul pe profit”	=	„Impozit pe profit”	43.320 lei
--	---	---------------------	------------

11) b) transfer cheltuiala asupra profitului anual:

„Profit sau pierdere”	=	„Cheltuieli privind impozitul pe profit”	43.320 lei
-----------------------	---	--	------------

12) repartizarea profitului pentru rezerva legală⁸ și acoperirea pierderii:

- ↗ sumele repartizate din profit, „Repartizarea profitului” A (+) => D;
- ↗ rezerva, „.....”, P (+) => C;
- ↘ pierderea, „Rezultat reportat”, P (+) => C.

„Repartizarea profitului”	=	„Rezerve legale”	14.250 lei
---------------------------	---	------------------	------------

„Repartizarea profitului”	=	„Rezultat reportat”	50.000 lei
---------------------------	---	---------------------	------------

Sintetizând datele din conturile contabile, rezultă următoarele:

D 5121 „Conturi la bănci în lei”		C	
Si	.....	
2)	300.000	4)	200.000
6a)	20.000		
8)	.....	
RD	.....	RC	.....
TSD	770.000	TSC	.....
SFD	570.000		-

D 1012 „Capital subscris și vărsat”		C	
		Si	500.000
		6c)	.....
RD	-	RC	.....
TSD	-	TSC	550.000
		SFC	.....

D 2131 „Echipeamente tehnologice”		C	
Si	300.000		
3)	.....	
RD	200.000	RC	-
TSD	.....	TSC	-
SFD	.....		-

D 1011 „Capital subscris și nevărsat”		C	
6c)	50.000	5)	50.000
RD	50.000	RC	.....
TSD	.....	TSC	50.000
	-		-

D 2813 „Amortizarea instalațiilor”		C	
		Si	100.000
		9)	.....
RD	-	RC	.....
TSD	-	TSC	.....
	-	SFC	105.000

D 1171 „Rezultat reportat”		C	
Si	50.000		
		12)	.....
RD	50.000	RC	.....
TSD	.....	TSC	50.000
	-		-

D 4111 „Clienți”		C	
1)	300.000		
RD	.....	
TSD	300.000		
	-		

D 404 „Furnizori de imobilizări”		C	
4)	200.000	3)	.....
RD	.....	RC	.....
TSD	.....	TSC	200.000
	-		-

⁸ A se vedea art. 183 alin. (1) din Legea 31/1990 a societăților comerciale: „Din profitul societății se va prelua, în fiecare an, cel puțin 5% pentru formarea fondului de rezervă, până ce acesta va atinge minimum a cincea parte din capitalul social”.

D „Decontări cu acționarii pv capitalul” C			
5)	.....	6a)	20.000
		6b)	.....
RD	.....	RC	.....
TSD	.....	TSC	50.000
	-		-

D 2111 „Terenuri” C			
6b)	30.000		
RD	.....	RC	-
TSD	.....	TSC	-
SFD	.....	

D 691 „Ch. impozit profit” C			
11a)	.....	16b)	.....
RD	.....	RC	43.320
TSD	.....	TSC	.....
	-		-

D „Cheltuieli privind provizioanele” C			
7)	10.000	10b)	.....
RD	.....	RC	.....
TSD	.....	TSC	.....
	-		-

D 6811 „Cheltuieli privind amortizarea” C			
9)	.....	10b)	.....
RD	.....	RC	5.000
TSD	.....	TSC	.....
	-		-

D 129 „Repartizarea profitului” C			
12)	.....	
RD	.....	RC	-
TSD	.....	TSC	-
SFD	.....	

D 1621 „Credite bancare pe tml” C			
		Si	150.000
		8)	50.000
RD	-	RC	.....
TSD	-	TSC	200.000
		SFC	.....

D 704 „Venituri din servicii” C			
10a)	300.000	1)	300.000
RD	.....	RC	.....
TSD	.....	TSC	300.000
	-		-

D 4411 „Impozit pe profit” C			
		11a)	.....
RD	-	RC	43.320
TSD	-	TSC	.....
		SFC	43.320

D 1511 „Provizioane pentru litigii” C			
		12)	10.000
RD	-	RC	.....
TSD	-	TSC	.....
		SFC	.....

D 1061 „Rezerve legale” C			
		12)	14.250
RD	-	RC	14.250
TSD	-	TSC	14.250
		SFC	14.250

D 121 „Profit sau pierdere” C			
10b)	15.000	10a)	300.000
11b)	.....	
RD	58.320	RC	300.000
TSD	.....	TSC	300.000
		SFC	.....

La închiderea exercițiului „N” situația capitalurilor este:

	N	N-1
• Capital social vărsat	550.000	500.000
(+) Rezerve legale	14.250	-
(+) Profitul net al exercițiului „N”	241.680	-
(-) Repartizarea profitului	(64.250)	-
(-) Pierdere reportată	-	(50.000)

=	<i>Total capitaluri proprii</i>	741.680	450.000
(+)	Credite pe termen mediu și lung	200.000	150.000
=	<i>Total capital permanent</i>	941.680	600.000

1.1.3. Exerciții de comunicare

Stabiliți valoarea de adevăr a afirmațiilor de mai jos. Răspunsul îl veți înscrie în dreapta afirmațiilor, cu A (pentru cele adevărate), sau F (pentru afirmațiile false).

Nr. crt.	Afirmație	A/F
1.	Clasa 1 „Conturi de capitaluri” ⁹ cuprinde 7 grupe de conturi: grupa 10 „Capital și rezerve”; grupa 11 „Rezultatul reportat”; grupa 12 „Rezultatul exercițiului financiar”; grupa 14 „Câștiguri sau pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii”; grupa 15 „Provizioane”; grupa 16 „Împrumuturi și datorii asimilate”;	
2.	Marea majoritate a conturilor de capitaluri sunt conturi de pasiv ¹⁰ , deoarece reflectă starea și mișcarea surselor de finanțare pe termen mediu și lung;	
3.	Contul sintetic de grad 1 ¹¹ „Capital social” (101) este un cont de capitaluri, cu funcție contabilă de pasiv. Acest cont ține evidența acțiunilor sau a părților sociale emise de societate cu ocazia constituirii sau majorării capitalului social;	
4.	Contul „Profit sau pierdere” (121) este un cont bifuncțional, întrucât poate avea fie sold creditor (dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile) sau sold debitor (în situația inversă). Totuși, acest cont funcționează după regulile conturilor de pasiv, în sensul că se creditează cu marea majoritate a conturilor de venituri și se debitează cu toate conturile de cheltuieli;	
5.	Contul 1061 „Rezerve legale” este un cont sintetic de grad 1;	
6.	Contul 1171 „Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită” este un cont bifuncțional, care funcționează după regulile conturilor de pasiv. Soldul creditor reflectă profitul nerepartizat	

⁹ Pentru a verifica structura acestei clase de conturi, vă recomandăm să analizați Planul de conturi general din Anexa nr. 1 la prezentul volum.

¹⁰ Pentru optimizarea procesului de învățare, vă recomandăm să aveți în vedere și subcapitolul 2.3.2. „Rolul și structura elementelor de patrimoniu” din volumul Contabilitate. De la teorie la practică. Metodă și modelare.

¹¹ Pentru a vă reaminti în ce constă tehnica simbolizării conturilor, cu delimitarea lor pe clase, grupe, conturi sintetice de grad 1 și 2, vă recomandăm să analizați partea de început a subcapitolului 3.5 Planul de conturi general din volumul Contabilitate. De la teorie la practică. Metodă și modelare.

Nr. crt.	Afirmație	A/F
	din exercițiile anterioare, în timp ce soldul debitor reflectă pierderea neacoperită;	
7.	Contul „Rezerve legale” (1061) ține evidența rezervelor constituite în baza legii;	
8.	La întocmirea situațiilor financiare anuale, contul contabil 121 „Profit și pierdere” reflectă profitul net contabil (dacă avem sold creditor) sau pierderea netă contabilă (dacă avem sold debitor);	
9.	Contul sintetic de grad 1 „Rezultatul reportat” (117) este un cont bifuncțional;	
10.	Contul contabil 167 poate avea sold debitor;	
11.	Profitul nerepartizat al exercițiului financiar curent este reflectat de soldul debitor al contului bifuncțional 1171;	
12.	De regulă, soldul contului de profit sau pierdere este creditor;	
13.	Mărimea cifrei de afaceri este reflectată de rulajul creditor al contului 121 „Profit sau pierdere”;	
14.	Contul „Credite bancare pe termen lung” (1621) se regăsește în structura conturilor de capitaluri, întrucât datoria financiară face parte din capitalurile proprii ale entității;	
15.	Contul „Rezerve legale” (1061) prezintă numai sold debitor;	
16.	Contul 1621 „Credite bancare pe termen lung” evidențiază împrumuturile primite de entități de la instituțiile financiare bancare, indiferent de perioada de rambursare;	
17.	Evidențierea împrumuturilor primite pentru finanțarea unor bunuri achiziționate în regim de leasing financiar este realizată cu ajutorul contului 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate”;	
18.	„ABC” SA este proprietatea societății „BBB” SRL. Societatea fiică a primit un împrumut pe termen de 10 ani, cu o dobândă la nivelul prețului pieței. Finanțarea este reflectată de „BBB” SRL în contul 1661 „Datorii față de entitățile afiliate”;	
19.	Dobânda aferentă creditelor bancare se urmărește cu ajutorul contului „Credite bancare pe termen lung”;	
20.	Acțiunile proprii reprezintă acțiuni emise în trecut de societate (care se regăsesc în mărimea capitalului social) și pe care acționarii au hotărât să le răscumpere de pe piața bursieră în vederea reducerii capitalului social. Acesta este și motivul pentru care ele se evidențiază cu ajutorul contului 1091, cont rectificativ de capitaluri, cu funcție contabilă de activ;	
21.	Formula contabilă $5121 = 1621$ reflectă rambursarea unei rate din creditul bancar pe termen lung;	
22.	Înregistrarea $666 = 1681$ reprezintă dobânda datorată în exercițiul curent pentru împrumutul din emisiunea de obligațiuni;	

Motto: „Nimeni nu înțelege toate și nimeni nu înțelege bine dar cine renunță să înțeleagă va fi dus de valuri ca o epavă”.

René Maheu

CONTABILITATE DE LA TEORIE LA PRACTICĂ

Metodă și modelare

TRAIAN-OVIDIU CALOTĂ

**CONTABILITATE
DE LA TEORIE LA PRACTICĂ**

Metodă și modelare

Ediția a VII-a, adăugită și revizuită



EDITURA UNIVERSITARĂ
București, 2026

Colecția **ȘTIINȚE ECONOMICE**

Coordonator colecție: Prof. univ. dr. Doctor Honoris Causa Constantin BRĂȚIANU, Departamentul UNESCO pentru Administrarea Afacerilor, Academia de Studii Economice, București

Referenți științifici colecție:

Prof. univ. dr. Alexeis GARCIA-PEREZ, Universitatea Aston, Birmingham, Marea Britanie

Prof. univ. dr. Ștefan Andrei NEȘȚIAN, Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași

Prof. univ. dr. Dan-Cristian DABIJA, Facultatea de Științe Economice și Administrarea Afacerilor, Universitatea Babeș-Bolyai, Cluj-Napoca

Redactor: Laura Nicolescu

Tehnoredactor: Ameluța Vișan

Coperta: Monica Balaban

Editură recunoscută de Consiliul Național al Cercetării Științifice (C.N.C.S.) și inclusă de Consiliul Național de Atestare a Titurilor, Diplomelor și Certificatelor Universitare (C.N.A.T.D.C.U.) în categoria editurilor de prestigiu recunoscut.

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

CALOTĂ, TRAIAN OVIDIU

Contabilitate de la teorie la practică : metodă și modelare /

Traian-Ovidiu Calotă. - Ed. a 7-a, adăug. și reviz.. - București : Editura Universitară, 2026

Conține bibliografie

ISBN 978-606-28-2204-0

657

DOI: (Digital Object Identifier): 10.5682/9786062822040

© Toate drepturile asupra acestei lucrări sunt rezervate, nicio parte din această lucrare nu poate fi copiată fără acordul Editurii Universitare

Copyright © 2026

Editura Universitară

Editor: Vasile Muscalu

B-dul. N. Bălcescu nr. 27-33, Sector 1, București

Tel.: 021.315.32.47

www.editurauniversitara.ro

e-mail: redactia@editurauniversitara.ro

Distribuție: 021-315.32.47/ 0745 200 718/ 0745 200 357

comenzi@editurauniversitara.ro

www.editurauniversitara.ro

CUPRINS

INTRODUCERE	9
CUVÂNT ÎNAINTE.....	10
CAPITOLUL 1. ROLUL ȘI LOCUL CONTABILITĂȚII ÎN ORGANIZAREA ȘI CONDUCEREA ACTIVITĂȚILOR ECONOMICE..	11
1.1. Considerații generale	11
1.2. Obiect și precizări terminologice	15
1.3. Funcțiile contabilității	23
1.4. Principiile contabilității	24
1.5. Metoda contabilității	40
1.6. Structura, organizarea și conducerea contabilității.....	45
CAPITOLUL 2. EVIDENȚIEREA ȘI RAPORTAREA STĂRII UNEI ENTITĂȚI ECONOMICE	48
2.1. Aspecte generale cu privire la reglementările contabile aplicabile în România.....	50
2.2. Aspecte generale cu privire la situațiile financiare anuale ale entităților care aplică Ordinul 1802/2014.....	52
2.2.1. Ce se înțelege prin exercițiul financiar?	52
2.2.2. Cum sunt clasificate entitățile raportoare?	53
2.2.3. Care este tipul de raportare în funcție de categoria entității?	55
2.2.4. Cine întocmește și semnează situațiile financiare anuale?	58
2.2.5. Care este termenul de întocmire și depunere?	59
2.2.6. Societățile sunt obligate să publice situațiile financiare?	60
2.2.7. Cine sunt utilizatorii situațiilor financiare anuale?.....	61
2.2.8. Care este utilitatea informațiilor contabile din situațiile financiare anuale din perspectiva managementului?	62
2.2.9. Exerciții de comunicare.....	65
2.3. Bilanțul contabil	66
2.3.1. Definiție, formă și structură.....	66
2.3.2. Rolul și structura elementelor de patrimoniu	71
2.3.2.1. Activul.....	71
2.3.2.2. Pasivul.....	84
2.3.2.3. Exerciții de comunicare	96
2.3.3. Impactul operațiunilor asupra patrimoniului	107
2.3.3.1. Analiza modificărilor bilanțiere prin prisma efectului operațiilor economico-financiare asupra relației Active = Pasive.....	107
2.3.3.2. Analiza modificărilor bilanțiere prin prisma efectului operațiunilor economico-financiare asupra relației: A – D = C.....	111
2.3.3.3. Exerciții de comunicare	116
	5

2.4.	Contul „profit și pierdere” (contul de rezultate).....	118
2.4.1.	Contul profit și pierdere - instrument de măsurare și raportare a performanței entității economice.....	118
2.4.2.	Structura și formatul contului profit și pierdere.....	119
2.4.2.1.	Recunoașterea cheltuielilor curente.....	120
2.4.2.2.	Recunoașterea veniturilor curente.....	126
2.4.2.3.	Cheltuieli și venituri curente versus cheltuieli și venituri înregistrate în avans.....	134
2.4.2.4.	Structurarea cheltuielilor curente.....	137
2.4.2.5.	Structurarea veniturilor curente.....	138
2.4.2.6.	Formatul contului de rezultate.....	140
2.4.2.7.	Exerciții de comunicare.....	143
2.5.	Situația modificărilor capitalului propriu.....	146
2.6.	Situația fluxurilor de trezorerie.....	148
2.6.1.	Generalități.....	148
2.6.2.	Clasificări ale reglementărilor contabile.....	149
2.6.3.	Studiu de caz metoda directă.....	157
2.6.4.	Modelul situației fluxurilor de trezorerie prin metoda directă.....	159
2.6.5.	Exerciții de comunicare.....	162
2.7.	Note explicative la situațiile financiare anuale.....	165
CAPITOLUL 3. SISTEMUL DE CONTURI		168
3.1.	Contul contabil.....	168
3.1.1.	Definirea și configurația contului.....	168
3.1.2.	Regulile de funcționare a conturilor.....	174
3.1.3.	Simpla și dubla înregistrare.....	176
3.1.3.1.	Simpla înregistrare.....	176
3.1.3.2.	Dubla înregistrare.....	177
3.2.	Analiza contabilă a operațiilor economico-financiare. Formula contabilă. Articolul contabil.....	178
3.2.1.	Analiza contabilă și configurarea formulei contabile.....	178
3.2.2.	Clasificarea formulei contabile.....	180
3.2.2.1.	Formula contabilă simplă.....	180
3.2.2.2.	Formula contabilă compusă.....	180
3.2.2.3.	Formula contabilă curentă.....	182
3.2.2.4.	Formula contabilă de stornare.....	182
3.2.2.5.	Studiu de caz.....	184
3.3.	Clasificarea conturilor.....	188
3.4.	Exerciții de comunicare.....	190
3.5.	Planul de conturi general.....	195
3.5.1.	Conturi de trezorerie.....	197
3.5.2.	Conturi de stocuri.....	198
3.5.3.	Conturi de imobilizări.....	201
3.5.4.	Conturi de creanțe.....	207
3.5.5.	Conturi de datorii.....	208

3.5.6.	Conturi de cheltuieli	212
3.5.7.	Conturi de venituri.....	213
3.5.8.	Conturi de capitaluri.....	214
3.5.9.	Teste grilă.....	217
3.5.10.	Exerciții de comunicare.....	221
3.6.	Balanța de verificare.....	239
3.6.1.	Definiție și funcții	239
3.6.2.	Clasificare	240
3.6.3.	Metodologie de întocmire	241
3.6.4.	Exemplificarea modului de întocmire	242
3.6.5.	Studiu de caz	248
3.6.6.	Exerciții de comunicare.....	270
3.6.7.	Exerciții propuse spre rezolvare	274
CAPITOLUL 4. DOCUMENTE FINANCIAR-CONTABILE		276
4.1.	Definire. Funcții și clasificare	276
4.2.	Documentele justificative.....	278
4.3.	Registrelor contabile.....	280
4.4.	Studii de caz	284
4.5.	Exerciții de comunicare.....	277
CAPITOLUL 5. EVALUAREA ÎN CONTABILITATE		310
5.1.	Principiile evaluării	310
5.2.	Elemente de tehnica evaluării în contabilitate.....	311
5.2.1.	Evaluarea la intrare.....	313
5.2.2.	Evaluarea la ieșire	316
5.2.3.	Tehnici de estimare a costurilor	327
5.3.	Exerciții propuse spre rezolvare.....	331
BIBLOGRAFIE		332
LISTA FIGURILOR		334
Anexa 1 PLANUL DE CONTURI GENERAL		335

INTRODUCERE

Ediția a VII-a a cărții de specialitate „Contabilitate. De la teorie la practică. Metodă și modelare”, care se adresează tuturor celor care doresc să-și însușească sau/și să-și aprofundeze cunoștințele din domeniul contabilității, precum și tuturor celor care doresc să învețe contabilitatea într-un mod structurat, logic și coerent, a fost îmbunătățită prin actualizarea cu ultimele modificări intervenite în legislația contabilă, inclusiv prin revizuirea și armonizarea principiilor contabile aplicabile, prin abordarea dintr-o nouă perspectivă a principalelor concepte și includerea de exemple practice mai sugestive. În acest scop, pe lângă prezentarea detaliată a principalelor aspecte teoretice, s-a pus un mare accent pe sintetizarea sub formă schematică a noțiunilor ce prezintă structuri și relaționări complexe, precum și pe algoritmizarea și, în final, reprezentarea, sub formă de scheme logice, a unor procese specifice contabilității, în concordanță cu cerințele actuale de raportare financiară și cu exigențele unui sistem informațional modern. Aceste aspecte care personalizează lucrarea sunt completate prin îmbinarea armonioasă a cunoștințelor teoretice cu exemple practice rezolvate, dar și cu exemple adresate cititorului pentru a fi rezolvate și a se asigura astfel o sporire substanțială a eficacității procesului de învățare, prin stimularea gândirii analitice și a raționamentului contabil.

Prin urmare, se poate spune că, prin detalierea în modalitățile descrise mai sus a problematicei contabilității, începând cu rolul și locul acesteia în organizarea și conducerea activităților economice, metoda de lucru, evidențierea și raportarea stării unei entități economice, această nouă ediție se constituie într-un instrument important, la îndemâna tuturor celor interesați să învețe și să se specializeze în acest domeniu, oferind un parcurs didactic progresiv, de la concepte fundamentale la aplicații avansate. În același timp, cartea este accesibilă și utilă managerilor de la toate nivelele ierarhice întrucât le asigură baza teoretică și practică necesare organizării și conducerii eficiente a activităților economice.

Nu în ultimul rând, în carte au fost inserate o serie de importante aspecte care contribuie la evidențierea caracterului științific al contabilității, precum și la crearea de premise pentru perfecționarea în continuare a contabilității ca sistem informațional și, implicit, ca știință. În acest sens, a fost abordată problematica generală a teoriilor și mecanismelor economice, dar și cea referitoare la înființarea și organizarea societăților comerciale, relaționarea în cadrul acestora, relaționarea contabilității cu fiscalitatea și managementul, precum și la impactul deciziilor manageriale asupra rezultatului, într-o viziune integrată, adaptată realităților economice și normative actuale.

În final, apreciem că această nouă ediție oferă cititorului o viziune de ansamblu asupra rolului major al contabilității în inițierea și derularea tranzacțiilor economico-financiare, consolidând contabilitatea ca instrument esențial de cunoaștere, decizie și control în economia contemporană.

CUVÂNT ÎNAINTE

Confruntată cu mediul economic și social, contabilitatea se caută pe sine, examinându-și teoria și metoda, modelele și modelarea.

O asemenea căutare are loc între normativ și pozitiv, constructiv și practici specifice bune, între pecuniar și social.

Discutată prin prisma demersului de mai sus, cartea de specialitate cu titlul „Contabilitate. De la teorie la practică. Metodă și modelare” capătă o semnificație și utilitate deosebite pentru toți cei care doresc să-și însușească principiile, conceptele, regulile, convențiile, raționamentele profesionale și practicile specifice domeniului contabilității. Pentru toți „producătorii” și utilizatorii de informații economice și financiare, aceștia găsesc în lucrarea de față un răspuns fundamentat în plan teoretic la mecanismele contabilității.

Raportată la nevoia universitară specializată în economie, această carte de specialitate oferă fundamentele teoretice și metodologice ale contabilității ca disciplină științifică de învățământ. Ea pune în discuție întrebări, idei, concepte, teze și soluții privind organizarea și funcționarea contabilității. Și pentru a fi pe măsură, cartea este generoasă cu tot ceea ce este paradigmă, teorie și metodă în știința contabilității, ea are esență, relevanță și aplicație în domeniul tratamentelor contabile orientate spre culegerea, prelucrarea și prezentarea informațiilor în situațiile financiare.

De asemenea, lucrarea oferă informații în egală măsură pentru toți utilizatorii de informații contabile, fie ei investitori de capital, împrumutători, creditori, instituții publice, instituții informaționale, dar și manageri de întreprinderi și afaceri. Din sfera interesului pentru bazele contabilității nu trebuie uitați experții contabili și contabilii autorizați. În acest sens, lucrarea poate fi reținută ca suport teoretic și practic care invită la perfecționare și dezvoltare.

Conținutul și formele de raționare ale cărții beneficiază de acumulările literaturii de specialitate și dispozițiile standardelor și reglementărilor contabile. Pozitivul, normativul și constructivul se regăsesc pe măsură în conținutul prezentei cărți de contabilitate.

În final, lucrarea îmi oferă posibilitatea de a vă spune să o receptați ca teorie și metodă privind modelul și modelarea într-o contabilitate aflată în plină stare de căutare și regăsire.

15.10.2013

PROFESOR UNIVERSITAR DOCTOR
Mihai RISTEA

CAPITOLUL 1

ROLUL ȘI LOCUL CONTABILITĂȚII ÎN ORGANIZAREA ȘI CONDUCEREA ACTIVITĂȚILOR ECONOMICE

1.1. Considerații generale

Înainte de abordarea aspectelor teoretice și practice ale contabilității este important să observăm contextul general în care aceasta a apărut și s-a dezvoltat ca tehnică și metodă de înregistrare care permite „măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor¹, datoriilor² și capitalurilor proprii³, precum și a rezultatelor obținute⁴”. Cu alte cuvinte, contabilitatea apare ca răspuns la nevoia de a ordona, cuantifica și controla realitatea economică.

Astfel, trebuie să pornim de la economie, în ansamblul ei, care din punct de vedere practic reprezintă suma tuturor întreprinderilor și acțiunilor pentru identificarea, procurarea și utilizarea resurselor în vederea satisfacerii intereselor umane. Acest lucru presupune cunoaștere, specializare, organizare, crearea și perfecționarea continuă a instrumentelor, proceselor⁵ (procedurilor), metodelor de lucru în scopul valorificării la maximum a resurselor disponibile sau/și atrase (procurate). Economia nu este un fenomen abstract, ci un proces concret, organizat, repetitiv și măsurabil.

Din această perspectivă, lucrurile au evoluat de la simplu la complex⁶. Mai întâi au existat producătorii individuali care au compus așa numita „economie de subzistență”, fenomen care se mai întâlnește și astăzi. Totuși, în timp, au fost descoperite și aplicate avantajele organizării/asocierii în diferite grupuri lucrative pentru ca la un moment dat să apară formule mai evolute: întreprinderi (societăți comerciale) și alte forme de organizare (asociații, cooperative⁷ etc.), situație care a impus elaborarea și aplicarea de reguli, standarde, proceduri și instrumente care să

¹ Activele sunt constituite din bunurile economice ale entității economice și formează partea materială a patrimoniului acesteia.

² Datoriile sunt obligațiile pe care entitatea economică le are față de terți.

³ Capitalul propriu reprezintă diferența dintre activele totale și obligațiile totale ale entității. Mai este cunoscut sub denumirea de activ net sau situație netă.

⁴ A se vedea art. 2 alin.(1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în 2008.

⁵ Potrivit Dicționarului explicativ al limbii române (2012), prin proces se înțelege succesiunea de stări, etape, stadii prin care trec în desfășurarea lor temporală, diverse obiecte, fenomene; evoluție, dezvoltare, desfășurare, acțiune.

⁶ Această evoluție a generat necesitatea apariției unor reguli formale de organizare, evidență și control.

⁷ Cooperative = asociație autonomă de persoane fizice și/sau juridice, după caz, constituită pe baza consimțământului liber exprimat în scopul promovării intereselor economice, sociale și culturale ale membrilor săi, fiind deținute în comun și controlate democratic de membrii săi, în conformitate cu principiile cooperatiste.

asigure condițiile necesare maximizării profitului⁸, dar și relaționarea predictibilă cu statul⁹, în procesul general de asigurare a resurselor necesare funcționării acestuia.

În acest sens, în România a fost elaborată și aplicată legea societăților comerciale nr. 31/1990, cu completările și modificările ulterioare, care prevede că „în scopul desfășurării activităților lucrative generatoare de bunuri și servicii, persoanele fizice și persoanele juridice se pot asocia pentru a constitui societăți comerciale (întreprinderi).” Acesta este un proces complex, cu importante implicații juridice, materiale, financiare etc., ce nu poate fi realizat complet și corect decât cu aportul unui personal de specialitate și a instituțiilor prevăzute de lege. Detaliile sunt prezentate în Fig.1.1.

După cum se poate observa, legea prevede 6 (șase) forme de organizare a societăților comerciale: (i) societate pe acțiuni¹⁰, (ii) societate cu răspundere limitată, (iii) societate cu răspundere limitată debutant, (iv) societate în comandită¹¹ simplă, (v) societate în comandită pe acțiuni și (vi) societate în nume colectiv. Fiecare formă juridică implică reguli distincte de organizare, răspundere și evidență contabilă.

Potrivit art. 5 din legea societăților, „Societatea în nume colectiv sau în comandită simplă se constituie prin contract de societate, iar societatea pe acțiuni, în comandită pe acțiuni sau cu răspundere limitată se constituie prin contract de societate și statut. Societatea cu răspundere limitată se poate constitui și prin actul de voință al unei singure persoane. În acest caz se întocmește numai statutul”.

Potrivit art. 3 alin.(1) din legea societăților, „obligațiile sociale sunt garantate cu patrimoniul¹² social”, iar răspunderea pentru obligațiile sociale este „nelimitată și în solidar în cazul societăților în comandită simplă și a celor în comandită pe acțiuni,, conform art. 3 alin. (2) din aceeași lege.

⁸ Profit = Ceea ce reprezintă un folos (material sau spiritual) pentru cineva sau ceva; câștig, beneficiu, avantaj. Spec. (Ec.) Beneficiu obținut de o întreprindere (DEX - 2012).

⁹ Stat = Instituție suprastructurală, instrument principal de organizare politică și administrativă prin intermediul căruia se exercită funcționalitatea sistemului social și sunt reglementate relațiile dintre oameni (DEX - 2012).

¹⁰ Acțiune = un înscris, un titlu de valoare, care reprezintă o parte anumită, fixă și dinainte stabilită, a capitalului unei societăți pe acțiuni și care dă dreptul posesorului ei de a participa cu vot deliberativ la adunările generale ale acționarilor, de a participa la administrarea și controlul societății și la împărțirea profitului proporțional cu valoarea acțiunilor ce le posedă (DEX 1998).

¹¹ Comandită = Contract de asociație în care una dintre părți, comanditul, răspunde solidar și cu întreaga sa avere pentru obligațiile societății față de creditorii, pe când cealaltă parte, comanditarul, nu răspunde decât în limitele capitalului social investit de el (DEX 1998).

¹² Patrimoniu = totalitatea drepturilor și a obligațiilor cu valoare economică, precum și a bunurilor materiale la care se referă aceste drepturi, care aparțin unei persoane (fizice sau juridice) (DEX - 2012).

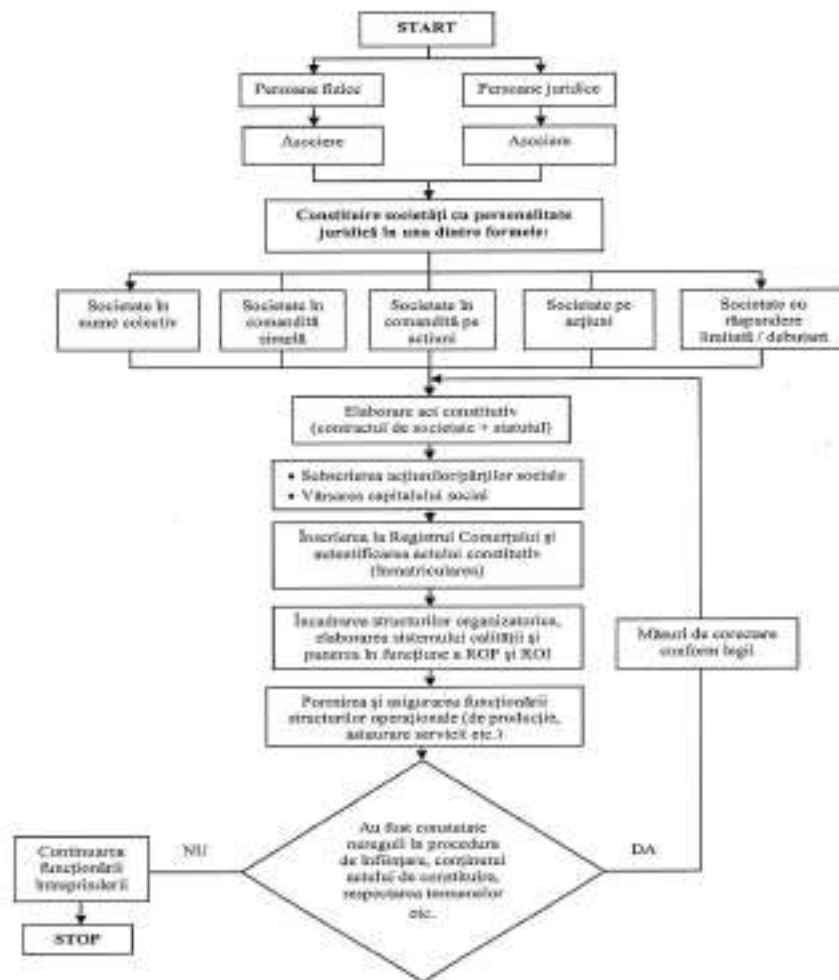


Figura 1.1. Schema logică a procesului de înființare a unei întreprinderi.
Sursa Legea societăților comerciale

Notă: ROF – Regulament de organizare și funcționare; ROI – Regulament de ordine internă

De asemenea, la alin. (3) se menționează că „acționarii, asociații comanditari, precum și asociații din societățile cu răspundere limitată răspund numai pînă la concurența capitalului social subscris”. Această delimitare clară între patrimoniul societății și patrimoniul personal constituie unul dintre fundamentele contabilității moderne.

Totuși, așa cum prevăd reglementările contabile în vigoare, organizațiile¹³ cu scop lucrativ sau de altă natură care utilizează în compunerea lor structuri contabile¹⁴, îmbracă și alte forme (asociații profesionale, cooperative¹⁵, fundații¹⁶, unități de învățământ, PFA - persoane fizice autorizate¹⁷ etc.), băncile și alte instituții de credit, instituțiile de asigurare, reasigurare, instituțiile bugetare etc.

Este important de subliniat că în decursul timpului, datorită factorului numit „competiție”¹⁸, structurile organizatorice în domeniul economic au evoluat sub forma grupurilor de întreprinderi, corporațiilor¹⁹ la nivel național, internațional și chiar global, ceea ce a generat nevoia elaborării și aplicării unor standarde²⁰ internaționale de contabilitate care au ca scop și asigurarea coerenței și a convergenței sistemelor contabile. De asemenea, asistăm la dezvoltarea și perfecționarea continuă a teoriilor economice și a principiilor²¹ pe care se bazează acestea. Astfel, contabilitatea depășește granițele naționale și devine un instrument de comunicare globală.

Aceste teorii studiază, în principal, modul cum sunt folosite resursele aflate la dispoziție, în lumina diverselor interese, viziunile științifice, din diverse perspective, asupra **proceselor economice** (schimbul, piețele financiare, distribuția veniturilor, formarea prețurilor, prevenirea crizelor²², specializarea muncii, migrația capitalului, sistemul valutar etc.). Din această perspectivă, este interesantă remarcă potrivit căreia „studierea reflecțiilor cu privire la activitatea economică este necesară pentru a înțelege formarea și evoluția gândirii economice în contextul dezvoltării economice, sociale, politice, instituționale, culturale și spirituale a societății” (Crăciunescu, V., 2013, pag. 21).

În același sens, pentru a completa contextul economic general, facem trimitere la **mecanismele economice** care vizează domenii importante precum: financiar-monetar, bancar, bugetar, asigurare socială, prețurile, capitalul și acumularea acestuia,

¹³ Organizație = grup de persoane fizice, juridice sau de stat având o organizare de sine stătătoare, un patrimoniu propriu (în vederea realizării unui scop) și personalitate juridică (instituții, întreprinderi) (DEX - 2012).

¹⁴ Structuri contabile = compartiment, birou, secție, direcție care ține contabilitatea.

¹⁵ Cooperative = asociație autonomă de persoane fizice și/sau juridice, după caz, constituită pe baza consimțământului liber exprimat în scopul promovării intereselor economice, sociale și culturale ale membrilor săi, fiind deținute în comun și controlate democratic de membrii săi, în conformitate cu principiile cooperatiste.

¹⁶ Fundație = persoană juridică de drept privat, înființată printr-o donație sau printr-un legat testamentar, prin care o persoană fizică sau juridică constituie un patrimoniu destinat realizării unui scop ideal de interes public.

¹⁷ Persoană fizică autorizată (PFA) = persoană fizică autorizată să desfășoare orice formă de activitate economică permisă de lege, folosind, în principal, forța sa de muncă.

¹⁸ Competiție = luptă între două organizații care urmăresc același avantaj (NODEX - 2002).

¹⁹ Corporație = întreprindere mare, societate pe acțiuni (DEX - 2012).

²⁰ Standard = normă sau ansamblu de norme ce reglementează diverse aspecte.

²¹ Principiu = element fundamental, idee, lege de bază pe care se întemeiază o teorie științifică, un sistem politic, juridic, o normă de conduită etc. (DEX - 2012).

²² Criză = moment sau fază primejdioasă prin care trece un domeniu, sector, entitate etc. Fază în evoluția unei societăți marcată de mari dificultăți etc. (DEX - 2012).

concurența organizarea și coordonarea producției de bunuri și servicii, reglementare, standardizare, asigurarea calității etc. Dar, pentru derularea eficientă a mecanismelor economice, trebuie avute permanent în vedere cunoașterea și aplicarea corectă și oportună a legilor economice în raport cu condițiile concrete economice, sociale și politice și, implicit, a principiilor și metodelor economice, a strategiilor de dezvoltare, a prognozelor științifice, a metodelor de analiză economică etc.

Din toate cele prezentate până aici este de reținut și faptul că elementul central al oricărei economii este întreprinderea, sub diversele ei forme de organizare, de la cea mai simplă, până la cele mai complexe (grupuri, corporații naționale, transnaționale etc.). De asemenea, este evident faptul că instrumentul principal (operatorul) este informația economico-financiară care face necesară existența, în mod obligatoriu, în structura întreprinderii, a unui compartiment specializat, denumit „compartimentul contabilitate”. Prin urmare, contabilitatea nu este un scop în sine, ci un mijloc esențial de cunoaștere, control și decizie economică.

1.2. Obiect și precizări terminologice

Dezvoltarea graduală, în timp, a *forțelor de producție*, a diviziunii sociale a muncii, apariția și dezvoltarea organizațiilor economice, așa cum am arătat anterior, au făcut nu doar necesară ci și obligatorie, dezvoltarea *unei tehnici speciale* de informare, denumită contabilitate, care să asigure „măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute”²³. Altfel spus, „privită ca tehnică și metodă de înregistrare, contabilitatea reflectă și controlează, pe baza unui sistem propriu de informații, patrimoniul unităților economice și administrative, autonomizate din punct de vedere gestionar, modificările care se produc ca urmare a proceselor de aprovizionare, producție și desfacere, precum și rezultatele obținute în activitatea economică”²⁴.

Pentru înfăptuirea acestui obiect de activitate, contabilitatea utilizează procedee specifice²⁵ de „înregistrare cronologică și sistematică, prelucrare, publicare și păstrare a informațiilor”²⁶. În acest fel, contabilitatea devine principala sursă de cunoaștere de către management²⁷ a stării reale a organizației economice, cea care,

²³ Art. 2 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în 2008.

²⁴ Bucur I., Introducere în contabilitate, Editura C.H.Beck, București, 2012, pag. 12.

²⁵ Prin aceste procedee, datele brute sunt transformate în informații cu valoare economică și juridică.

²⁶ Art. 2 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în 2008.

²⁷ Management: 1. Activitatea și arta de a conduce. 2. Ansamblul activităților de organizare, de conducere și de gestiune a întreprinderilor. 3. Știința și tehnica organizării și conducerii unei întreprinderi (DEX 1998).

prin analizele efectuate și documentele (rapoartele) elaborate, asigură suportul real și legal al deciziilor²⁸.

Privitor la statutul contabilității, există încă multe controverse, fiind definită ca știință, tehnică, artă a înregistrării tranzacțiilor și evenimentelor, limbaj al comunicării, sistem informațional economico-financiar etc. Astfel, edificatoare în acest sens, este definiția agreată de Institutul național de dezvoltare profesională continuă a membrilor CECCAR: „Contabilitatea este un limbaj specific de vehiculare a informațiilor, care descrie evenimente cuantificate în unități monetare. Contabilitatea este un sistem de organizare, codificare și transmitere a informațiilor descriptive”²⁹.

Autorii, care o definesc ca știință, fac distincție între contabilitatea ca știință economică sau știință de gestiune. Totuși, în practică, contabilitatea reprezintă un instrument pus în slujba managementului atât la nivel micro cât și macroeconomic, care îi permite să cunoască și să gestioneze resursele ce aparțin organizației și să determine rezultatul din activitatea acesteia.

Ca produs al unei activități îndelungate, contabilitatea a evoluat de la practică la teorie. Astfel, practica a instituit principiile și regulile pe care se bazează acum doctrina contabilă ca răspuns la încercările de anticipare a nevoilor de informare contabilă, a tehnicilor și instrumentelor contabile care trebuie dezvoltate în perspectivă. Altfel spus, „din momentul în care ținerea conturilor s-a extins de la nivelul de evidență strict personală la nivelul la care să evidențieze aspectele impersonale ale afacerilor comerciale, contabilitatea a prezentat o teorie specifică, o formă specifică și o tehnică specifică”³⁰.

Din punct de vedere practic, contabilitatea mai poate fi considerată ca un sistem integrat de tehnici și instrumente pentru culegerea, prelucrarea, transmiterea, utilizarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară și performanța organizației, strict necesare luării deciziei manageriale. Pentru aceasta, procedurile și metodele de culegere, agregare și sintetizare a datelor (materia primă), în vederea transformării lor în informații (produs finit), sunt vitale pentru asigurarea rigurozității și eficienței acestor decizii. Mai mult decât atât, configurația structurii și a fluxului de informații și decizii din cadrul unui astfel de sistem este de o mare complexitate,

²⁸ Decizie: Hotărâre luată în urma examinării unei probleme, a unei situații etc., soluție adoptată (dintre mai multe posibile); rezoluție. Hotărâre luată de un organ al administrației de stat sau de un organ de jurisdicție (DEX 1998).

²⁹ Corpul Experților contabili și contabililor autorizați din România (CECCAR), „Contabilitate și control de gestiune”, Editura CECCAR, 2010, pag. 14.

³⁰ A.C.Littleton, „Accounting evolution to 1900”, Ediția a II-a, Editura Russell & Russell, New York, 1966, pag. 77.

necesitând o calificare adecvată a personalului ce lucrează în domeniu. Acest lucru este ilustrat în Fig.1.2³¹.

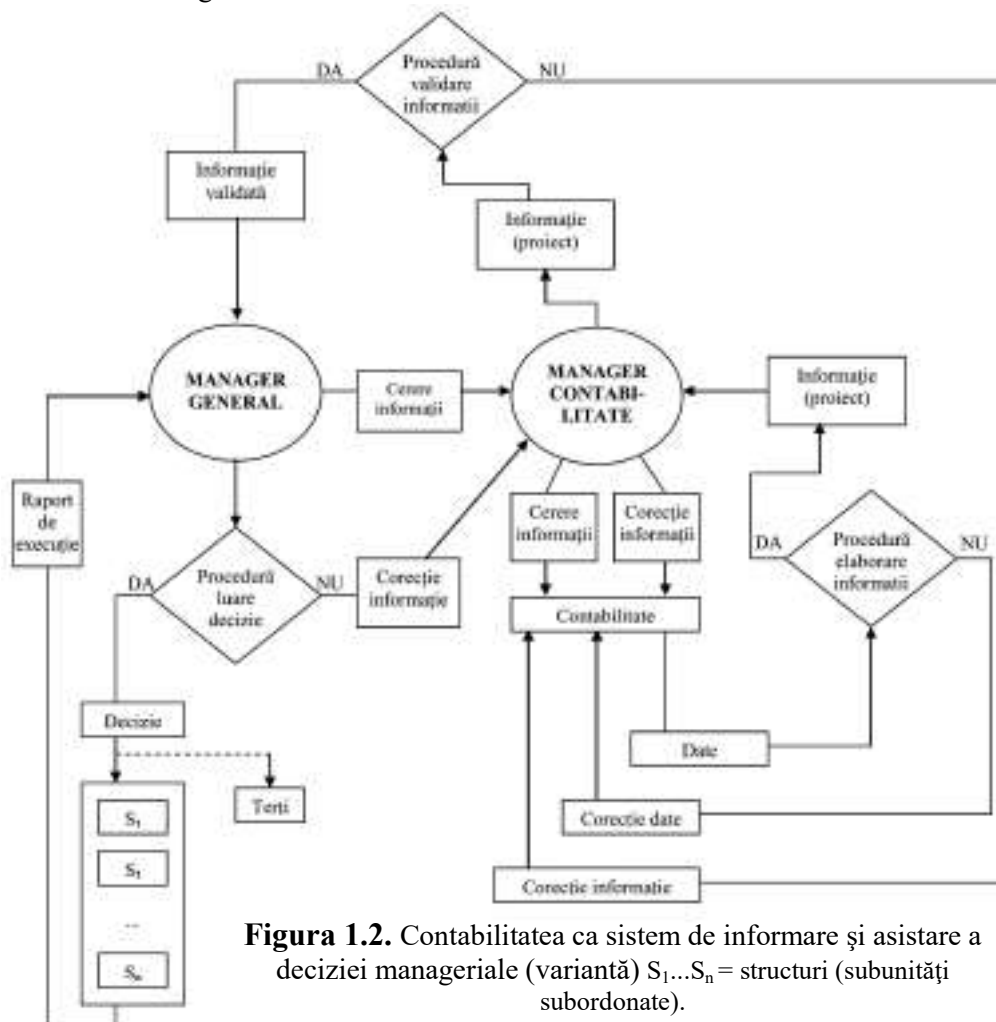


Figura 1.2. Contabilitatea ca sistem de informare și asistare a deciziei manageriale (variantă) S₁...S_n = structuri (subunități subordonate).

Notă: Informațiile, potrivit acestui sistem de informare, reprezintă: situații și rapoarte la termen, sau la cerere, informări, bilanțe, bilanțuri etc.; se poate observa interconectarea celor trei sisteme de bază ale unei entități: decizional, informațional și operativ.

Observăm că într-o entitate economică, managerul general este cel care, pe baza procedurilor și instrucțiunilor de lucru, primește, la termenele stabilite sau la cerere, informațiile contabile necesare luării deciziilor. Managerul contabilității, prin aparatul de lucru al contabilității, culege și procesează date, pe care, prin tehnici

³¹ Calotă, T.,O., Informația contabilă în managementul activității de turism (Teza de doctorat), Coordonator științific: Profesor univ. dr. Possler Ladislau, București, 2010, pag. 62.

specifice, le convertește în informații ce sunt prezentate apoi managerului general. Pe baza lor, acesta elaborează și transmite deciziile către structurile subordonate și către terți (după caz). Totuși, se mai poate observa că procesul de culegere a datelor și de elaborare a informațiilor trebuie permanent să suporte validări pentru conformitate cu realitatea, pentru a asigura temeinicia deciziilor manageriale și prevenirea erorilor. Fără aceste validări, informația contabilă își pierde valoarea decizională.

Aceste precizări sunt extrem de importante pentru că, încă din etapa inițierii în contabilitate, să se înțeleagă corect locul și rolul acesteia în organizarea și conducerea activității economice. Am folosit aici noțiunea de entitate economică în sensul de întreprindere, firmă, societate comercială, organizație cu caracter economic (producție de bunuri, prestări de servicii, executări de lucrări etc.), având o structură ierarhizată condusă, începând cu managerul general și continuând cu managerii de la toate nivelele ierarhice, pe baza legislației în vigoare și a reglementărilor proprii.

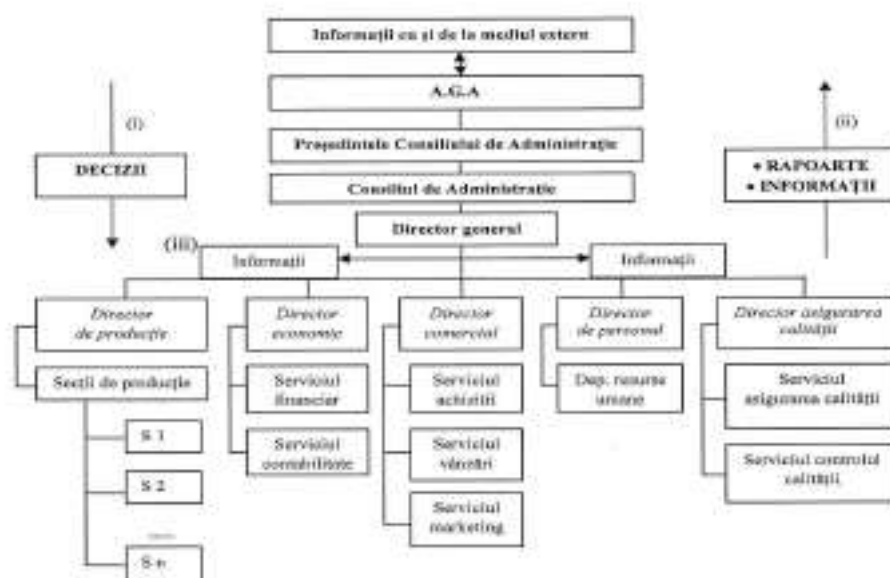


Figura 1.3. Schemă de principiu (variantă) a unei entități economice

Adunarea generală a acționarilor (asociaților), împreună cu administratorul³² sau Consiliul de Administrație³³ și directorul general, constituie **managementul general**, iar directorii de execuție: producție, economic, comercial, resurse umane etc., împreună cu conducătorii / șefii structurilor ierarhic subordonate, constituie

³² Administrator = persoană care conduce o administrație.

³³ Consiliul de administrație = organ colegial însărcinat cu administrarea unei întreprinderi sau a unei instituții (DEX 2012).

managementul executiv. Un exemplu de entitate economică este prezentat în figura 1.3³⁴

În literatura de specialitate se mai utilizează și noțiunea de **management ierarhic** pentru managerii de la nivelul directorilor executivi în jos, care au un rol esențial în organizarea și conducerea activităților entităților economice pentru îndeplinirea obiectivelor stabilite de către managementul general. Această structurare ierarhică este indispensabilă funcționării eficiente a oricărei entități economice. Este bine de știut că pentru asigurarea îndeplinirii obiectivelor un rol esențial îl are informația și, în principal, informația contabilă, care reprezintă principala sursă de informații obiective, verificabile și comparabile pentru management.

Astfel, în schema prezentată observăm organizarea ierarhizată în cadrul căreia se realizează un flux informațional intern cu triplu circuit, specific funcționării sistemului informațional al entității:

(i) *de sus în jos, transmiterea deciziilor;*

(ii) *de jos în sus, raportarea informațiilor, inclusiv privind modul de executare a deciziilor;*

(iii) *transmitere informații pe orizontală, între structurile de pe același nivel ierarhic, aflate în relaționare permanentă sau temporară, în scopul coordonării și sincronizării activităților.*

În același timp, se observă că entitățile economice comunică cu exteriorul prin transmiterea și, respectiv, primirea de informații și/sau decizii, iar structurile contabile sunt parte integrantă, foarte importantă, cu relevanță în economia acestei cărți, întrucât asigură legătura formală dintre entitate și mediul economico-juridic. În România, organizarea și funcționarea entităților economice sunt reglementate de diverse acte normative, spre exemplu reglementarea entităților constituite pe baza proprietății private și a liberei inițiative face obiectul Legii 31/1990 privind societățile, republicată, care conferă cadrul juridic de existență și funcționare al entităților.

Literatura de specialitate utilizează două concepte distincte în descrierea obiectului contabilității, fiecare din ele bazându-se pe o categorie economică specifică. Acestea sunt: concepția juridică și, respectiv, concepția economică, care nu se exclude, ci se completează reciproc în analiza contabilă.

a) Concepția juridică presupune definirea obiectului contabilității ca având la bază *categoria economică de patrimoniu*. Conform acestei concepții, contabilitatea a apărut din necesitatea de a răspunde în planul cunoașterii la exercițiul administrării și gestionării patrimoniului, în condiții de responsabilitate juridică și economică. Conceptul de patrimoniu vizează „totalitatea drepturilor și obligațiilor cu valoare

³⁴ Notă: A.G.A. = Adunarea generală a acționarilor (de exemplu, pentru societăți pe acțiuni) sau Adunarea generală a asociaților (de exemplu, pentru societățile cu răspundere limitată).

economică, precum și a bunurilor materiale la care se referă aceste drepturi, care aparțin unei persoane (fizice sau juridice)”³⁵.

Altfel spus, prin patrimoniu înțelegem acea structură a producției de mărfuri, prin care se asigură producerea și folosirea bunurilor economice în legătură cu care, în plan juridic iau naștere drepturi și obligații, fiind expresia materială a raporturilor economico-juridice. Pentru ca un patrimoniu să existe sunt necesare două componente interdependente:

- persoana juridică sau fizică în calitate de subiect de drepturi și obligații, denumită titular de patrimoniu;
- bunurile economice, ca obiect al relațiilor de drepturi și obligații.

Bunurile economice formează substanța materială a patrimoniului, în timp ce drepturile și obligațiile exprimă raporturi de proprietate în cadrul cărora se asigură posesiunea, folosința și administrarea bunurilor, precum și asumarea riscurilor economice. Ele au o determinare *existențială* și una *economică*.

Determinarea existențială evidențiază faptul că ele au o formă concretă și identificabilă, ca de exemplu clădiri, utilaje, materiale, produse finite, mărfuri etc.

Determinarea economică se referă la valoarea de întrebuințare și valoarea bunurilor. Valoarea de întrebuințare este dată de suma calităților unui bun, care-i dau utilitate. Valoarea este consecința participării bunului la circuitul marfă-bani, permițând exprimarea și compararea acestuia în etalon monetar.

Drepturile asupra bunurilor economice iau naștere atunci când titularul de patrimoniu, parte într-un raport juridic, nu este obligat să acorde o prestație. În schimb, obligațiile apar în măsura în care el trebuie să îndeplinească o anumită prestație sau să acorde un echivalent bănesc. În plan economic, drepturile corespund patrimoniului propriu, iar obligațiile patrimoniului străin, reflectând relațiile de finanțare ale entității.

Putând fi studiat din diverse puncte de vedere, patrimoniul constituie obiect de studiu nu numai al contabilității, ci și al altor discipline. Contabilitatea studiază modul în care se asigură gestionarea, administrarea patrimoniului, cât și echilibrul intern al acestuia, din perspectiva menținerii echilibrului financiar. Pentru contabilitate, elementele patrimoniale prezintă interes în calitatea lor de mărimi economice măsurate și evaluate în expresie bănească.

Contabilitatea înregistrează în condiții concrete de loc și timp circuitul elementelor patrimoniale, măsoară și calculează în expresie bănească mărimea valorilor patrimoniale și dezvăluie prin analiză și control, în ce măsură se asigură integritatea materială și gestiunea eficientă a acestor valori. Prin urmare, contabilitatea este știința evidenței, calculului, analizei și controlului stării și mișcării patrimoniului, având un rol central în fundamentarea deciziilor economice. În baza informațiilor ce

³⁵ Dictionarul explicativ al limbii române, DEX, 1998.