

Capitolul 7.

Normalizarea contabilității

7.1. Necesitatea normalizării contabile

Normalizarea contabilă vizează elaborarea de norme, definirea de principii și stabilirea de reguli, clare și precise, pentru toți producătorii și utilizatorii informației contabile, care să asigure comparabilitatea informațiilor furnizate de contabilitate.

Esența normalizării o reprezintă astfel, elaborarea de norme contabile. Norma contabilă reprezintă o regulă sau mai multe reguli constituite ca sistem de referință pentru producția de informații contabile și validarea socială a situațiilor financiare (rapoarte financiare, documente contabile de sinteză sau bilanț contabil).

7.2. Începuturile normalizării contabilității

După crearea unui cadru general de conturi aplicabil tuturor întreprinderilor industriale, s-au prevăzut următoarele etape ale normalizării contabilității:

- stabilirea principiilor de calculare a prețului de cost (costului de producție) și de vânzare;
- elaborarea instrucțiunilor privind tehnica înregistrării contabile pe baza planurilor de conturi;
- tipizarea și simplificarea documentelor;
- elaborarea de scheme pentru întocmirea situațiilor contabile etc.

După anul 1989 a fost necesară regândirea unui nou sistem de contabilitate, sistemul monist (presupune o singură contabilitate atât pentru funcțiile interne cât și pentru cele externe ale întreprinderii) fiind necorespunzător economiei de piață. A trebuit ales un sistem de contabilitate din multitudinea sistemelor existente în Europa Occidentală și nu numai. A fost ales un sistem contabil de inspirație franceză

7.3. Componentele normalizării contabile

Componentele normalizării contabile sunt: cadrul contabil general, normele contabile naționale și internaționale, instituția normalizării contabile, dreptul contabil etc.

Cadrul contabil general cuprinde conceptele și principiile teoretice care formează împreună sistemul de referință pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare. Aceste concepte se referă la: obiectivul situațiilor financiare (furnizarea de informații despre poziția financiară, performanțele și modificarea poziției financiare ale întreprinderii), modul de evaluare a structurilor situațiilor financiare, modalitățile de comunicare a informațiilor.

Normele contabile naționale și internaționale reprezintă o regulă sau un ansamblu de reguli care reglementează înregistrarea și evaluarea în contabilitate, elaborarea și prezentarea informației contabile în situațiile financiare.

După sfera de aplicare deosebim norme/standarde naționale, europene și internaționale. Normele naționale sunt elaborate de către fiecare țară în raport cu tradițiile contabile, cu situația economico-socială, cu interesele politice și economice. Normele contabile europene (directivele) sunt elaborate de Uniunea Europeană și cuprind: Directiva a IV a (conține norme de întocmire și prezentare a conturilor anuale), Directiva a VII (reglementează conturile consolidate) și Directiva a VIII-a (se referă la profesia liberă de auditare a conturilor anuale). Standardele Contabile Internaționale (SIC) sunt elaborate de Comitetul Pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASC) și au ca scop:

- furnizarea de reguli contabile general valabile acceptate în toate țările lumii, capabile să armonizeze în cât mai mare măsură standardele și procedurile contabile practicate în diferite țări;

- asigurarea aceleiași baze pentru elaborarea situațiilor financiare, astfel încât investitorii și băncile internaționale să poată face analize comparative ale diferitelor oportunități de investiții;

- SIC nu se suprapun normelor naționale. Dacă normele naționale sunt foarte diferite, reprezentanții IASC au sarcina de a convinge organele abilitate asupra avantajelor SIC.

Instituția normalizării contabile urmărește realizarea obiectivelor privind normalizarea, dezvoltarea și perfecționarea contabilității. Această instituție este reprezentată în țara noastră de Ministerul Finanțelor Publice, care este o instituție a statului. În afara instituțiilor de stat se mai întâlnesc instituții de normalizare contabilă de natură pragmatică (aparțin profesiei contabile) și mixtă (normalizarea se efectuează de instituția profesiei contabile, însă cu intervenția statului care face obligatorii aceste norme)

Dreptul contabil reprezintă impunerea prin texte legale a normelor contabile. Dreptul contabil cuprinde totalitatea legilor, normelor, ordinelor, instrucțiunilor și a altor acte normative referitoare la organizarea și conducerea contabilității și la întocmirea situațiilor financiare. Deoarece elaborarea reglementărilor contabile este și rezultatul acțiunii politice, dreptul contabil are principii și reguli de evaluare, principii de înregistrare și reguli comerciale.

7.4. Normalizarea contabilă în România.

Procesul de reformare a sistemul contabil românesc a fost demarat începând cu anul 1990. Fiind vorba de o reformă complexă, impusă de mutațiile produse de trecerea de la economia centralizată la economia de piață, putem vorbi de mai multe etape ale normalizării contabile in această perioadă.

Astfel, o primă ar fi perioada anilor 1990-1991 când s-au urmărit două obiective:

- adaptarea vechiului sistem de contabilitate pentru a răspunde cerințelor imediate, decurgând din adoptarea primelor legi specifice economiei de piață;
- elaborarea cadrului legislativ de bază privind organizarea și conducerea contabilității.

A doua etapă ar putea fi considerată perioada anilor 1992-1993, perioadă în care s-a elaborat noul sistem de contabilitate bazat pe cadrul juridic național existent la acea dată, pe cerințele directivelor europene și standardelor de contabilitate. Reglementările care au format noul sistem contabil românesc au fost Legea contabilității 82/1991 în aplicarea căreia Ministerul Finanțelor a elaborat Regulamentul de aplicare a legii care a fost aprobat prin Hotărârea Guvernului 704/1993, care a devenit operațional începând cu 1 ianuarie 1994.

O altă etapă a normalizării contabile în România ar putea fi considerată perioada 1994-1999, când printr-o serie de acte normative (complementare celor menționate) s-au reglementat anumite aspecte specifice unor secțiuni contabile. Printre aceste reglementări menționăm: Legea 15/1994 privind amortizarea, Ordonanța Guvernului 70/1994 privind impozitul pe profit, Ordonanța 65/1994, etc.

O ultimă etapă ar putea fi considerată perioada 2000 - prezent, perioadă în care s-au făcut pași importanți în direcția armonizării contabilității românești cu normele contabile europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate. Acțiunile concrete întreprinse în această direcție au fost: OMFP 94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate Ordonanța Guvernului, OMFP 306/002 pentru aprobarea Reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene.

Principala componentă a normalizării contabilității în România este Planul de conturi general și Normele de utilizare a conturilor.

Planul de conturi general poate fi considerat nomenclatorul conturilor sintetice cu ajutorul cărora se evidențiază elementele patrimoniale ale unei întreprinderi, se calculează costul produselor, lucrărilor și serviciilor și se determină rezultatul unei perioade gestionare.

Planul de conturi se prezintă sub forma unui tablou, în care fiecare cont are o denumire și un simbol cifric, atribuit pentru a ușura efectuarea înregistrărilor în contabilitate. În Planul de conturi general se regăsesc următoarele elemente: clasele de conturi simbolizate cu o cifră, grupele de conturi simbolizate cu două cifre, conturile sintetice de gradul I simbolizate cu trei cifre și conturile sintetice de gradul II simbolizate cu patru cifre.

Astfel, în cadrul claselor de conturi se întâlnesc grupe de conturi (din care fac parte conturi omogene din punct de vedere al conținutului economic) iar în cadrul grupelor conturi sintetice de gradul I care, la rândul lor, pot funcționa prin intermediul unor conturi de gradul II, în funcție de necesitățile impuse de fiecare element patrimonial în parte.

Planul general de conturi, aprobat prin HG 704/1993, completat și modificat prin OMFP 94/2001 se adresează tuturor agenților economici, și este conceput pe sistemul zecimal de simbolizare și pentru organizarea contabilității în dublu circuit. Potrivit

sistemului zecimal, conturile sunt împărțite în zece clase numerotate de la 0 la 9, în cadrul fiecărei clase pot exista 10 grupe de conturi simbolizate de la 00 la 99, iar în cadrul fiecărei grupe de conturi pot exista câte 10 conturi de gradul I simbolizate de la 000 la 999. de asemenea, în cadrul conturilor de gradul I pot exista cât 10 conturi de gradul II simbolizate de la 0000 la 9999. Deci, prima cifră din simbolul unui cont indică clasa de conturi (categoria elementelor ce fac obiectul contabilității), a doua cifră grupa de conturi (natura economică pentru elementele de activ, natura juridică pentru cele de pasiv, natura cheltuielilor și a veniturilor pentru conturile generatoare de rezultate), a tria cifră indică contul de gradul I, iar a patra cifră contul de gradul II. Spre exemplu contul sintetic de gradul I 212 - „Construcții” face parte din grupa de conturi 21 numită „Imobilizări corporale” clasa 2 de conturi intitulată „Conturi de imobilizări”.

Cele zece clase de conturi, cuprinse Planul General de Conturi sunt:

- Clasa 1 - Conturi de capitaluri
- Clasa 2 - Conturi de imobilizări
- Clasa 3 - Conturi de stocuri și produse în curs de execuție
- Clasa 4 - Conturi de terți
- Clasa 5 - Conturi de trezorerie
- Clasa 6 - Conturi de cheltuieli
- Clasa 7 - Conturi de venituri
- Clasa 8 - Conturi speciale
- Clasa 9 - Conturi de gestiune

Conturile din clasele 1-5 se mai numesc și *conturi bilanțiere*, deoarece informațiile din acestea se regăsesc bilanț. Conturile din clasele 6-7 sunt *conturi de proces* sau *de rezultat*, cu ajutorul lor stabilindu-se rezultatul activității desfășurate de întreprinderi. Informațiile din aceste conturi se regăsesc în contul de profit și pierdere.

Pentru a facilita înțelegerea conținutului planului de conturi, se mai impun câteva mențiuni, astfel:

- la clasa 2 intitulată „Conturi de imobilizări”, cifra 8 situată în poziția a doua din simbolul contului indică că obiectul respectivului cont este înregistrarea amortizării;

- cifra 9 situată în poziția a doua a grupei de conturi indică provizioanele pentru deprecierea activelor din fiecare clasă (exemplu: grupa 29 „Provizioane pentru deprecierea imobilizărilor);

- cifra 9 situată în poziția a treia din simbolul conturilor, indică înregistrarea unor operațiuni de sens contrar operațiunilor caracteristice conturilor din grupa respectivă (exemplu: contul 419 „Clienți creditori” este un cont de pasiv în grupa 41 „Clienți și conturi asimilate”, toate celelalte conturi fiind conturi de activ).

Capitolul 8.

Întreprinderea - locul de producere a informațiilor contabile

8.1. Definirea întreprinderii

Potrivit articolului 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice cu scop lucrativ, au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie.” Aceeași obligație revine și instituțiilor publice, asociațiilor, celorlalte persoane juridice cu și fără scop lucrativ, precum și persoanelor fizice autorizate să desfășoare activități independente.

Deoarece toate persoanele menționate anterior întreprind o anumită activitate, considerăm că folosirea termenului de **întreprindere**, pentru toate entitățile patrimoniale menționate anterior, răspunde mai bine scopului constituirii acestora, acela de supraveghere și control a surselor, resurselor, a cheltuielilor, în vederea realizării obiectivelor pentru care s-au înființat.

O parte din aceste întreprinderi au ca scop obținerea de profit, iar o altă parte realizarea completă și de calitate a serviciilor publice.

Vom analiza în cele ce urmează întreprinderile care au ca scop obținerea de profit. Astfel, întreprinderea constituie veriga de bază a economiei naționale unde se realizează combinarea factorilor de producție cu scopul de a produce bunuri și servicii, în funcție de cerințele pieței și de a obține profit în urma activității desfășurate. Un alt obiectiv al constituirii întreprinderilor este de natură socială, acestea oferind locuri de muncă remunerate pentru persoanele apte să presteze o muncă.

Etapele constituirii unei întreprinderi sunt:

- Autentificarea statutului și a contractului de societate la notariat
- Depunerea capitalului inițial
- Autorizarea la judecătoria teritorială
- Publicarea documentelor autentificate în Monitorul Oficial
- Înmatricularea în Registrul Comerțului
- Înregistrarea fiscală la organul fiscal teritorial pentru înregistrare atribuirea codului fiscal

8.2. Clasificarea întreprinderilor

Există, potrivit actualei legislații, două feluri de întreprinderi: regiile autonome și societăți comerciale.

Regiile autonome se constituie în ramurile strategice ale economiei naționale cum ar fi: industria de armament, energetică, exploatarea gazelor naturale, prin Hotărâri de guvern sau ale organelor de conducere locale, în funcție de interesul existent pentru înființarea regiilor autonome respective. Activitatea regiilor autonome se desfășoară pe

bază de gestiune economică și autonomie financiară, iar structura organizatorică este stabilită prin regulamentul de organizare și funcționare.

Societățile comerciale, după forma de constituire și funcționare, pot fi: societăți în nume colectiv, societăți în comandită simplă, societăți în comandită pe acțiuni, societăți pe acțiuni și societăți cu răspundere limitată.

Societățile în comandită se caracterizează prin existența a două categorii de asociați: comanditați care răspund solidar și nelimitat pentru obligațiile societății și asociați comanditari, care răspund numai în limita capitalului subscris.

Societățile în comandită pot fi de două feluri: simplă și pe acțiuni, deosebirea dintre cele două fiind dată de componența capitalului. În primul caz acesta este divizat în părți sociale (care nu pot fi cedate fără acordul unanim al asociaților), iar în cel de al doilea caz în acțiuni (care reprezintă titluri de valoare negociabile).

Societățile în nume colectiv se caracterizează prin răspunderea solidară și nelimitată a membrilor asociați.

În cazul societăților pe acțiuni, acționarii răspund limitat, în limita capitalului subscris, exprimat în acțiuni. Acțiunile pot fi transmise altor persoane, fără să fie necesar acordul celorlalți acționari.

Societățile cu răspundere limitată, au un număr limitat de asociați, care răspund numai cu cota lor socială, iar părțile sociale deținute sunt, în principiu, netransmisibile.

Dacă avem în vedere responsabilitatea proprietarilor față de întreprindere cele cinci tipuri de societăți se pot grupa astfel: societăți de capitaluri (societățile pe acțiuni, societățile în comandită pe acțiuni) și societăți de persoane (societățile în nume colectiv, societățile în comandită simplă).

Din multitudinea criteriilor de clasificare a întreprinderilor, mai menționăm:

- **forma de proprietate** după care se diferențiază: întreprinderi de stat, întreprinderi mixte și întreprinderi private;

- **scopul pentru care au fost create** după care identificăm întreprinderile create în scopul obținerii de profit și organizații nonprofit;

- după **apartenența națională** deosebim: întreprinderi naționale și întreprinderi multinaționale;

- după **mărime** întâlnim: întreprinderi mari, întreprinderi mici și mijlocii și micro-întreprinderi (criteriile de încadrare a întreprinderilor într-una din cele trei categorii au fost menționate la un capitol anterior);

- în funcție de **domeniul în care își desfășoară activitatea**, întreprinderile pot fi: agricole, industriale, comerciale, prestatoare de servicii, financiar-bancare, de asigurare etc.

8.3. Funcțiile întreprinderii

Organizarea firmei (întreprinderii) constă în stabilirea și delimitarea proceselor de muncă fizică și intelectuală, a componentelor acestora (mișcări, timpi, operații, lucrări, sarcini etc.), precum și gruparea lor pe posturi, formații de muncă, compartimente etc.

corespunzător anumitor criterii manageriale, economice, tehnice și sociale, în vederea realizării în cele mai bune condiții a obiectivelor previzionate.¹

Din punct de vedere al conținutului, organizarea unei întreprinderi poate fi procesuală sau structurală.

Organizarea procesuală vizează stabilirea proceselor necesare a fi desfășurate în vederea realizării obiectivelor întreprinderii. Un rol important în cadrul acestor procese îl au funcțiile întreprinderii. Prin funcție a întreprinderii înțelegem ansamblul activităților, proceselor omogene, interdependente și complementare care sunt subordonate realizării aceluiași obiectiv.

Funcțiile întreprinderii sunt diferite pondere de la un tip de întreprindere la alta precum și în timp, fiind influențate de evoluția economică, de evoluția dimensională a întreprinderii, de progresul tehnic etc. Literatura de specialitate identifică următoarele funcții ale întreprinderii: ansamblul

- **funcția comercială** care desemnează totalitatea acțiunilor întreprinse pentru identificarea beneficiarilor potențiali ai activității întreprinderii, precum și sursele de bunuri și servicii necesare desfășurării activității. Principalele activități care se deosebesc în cadrul funcției comerciale sunt marketingul, aprovizionarea și desfacerea;

- **funcția de cercetare-dezvoltare** care cuprinde ansamblul acțiunilor prin care se studiază, se concepe, se elaborează și se realizează cadrul tehnic, tehnologic și organizatoric al întreprinderii, cu alte cuvinte se concepe și implementează progresul tehnico-științific. Activitățile care se identifică în cadrul acestei funcții sunt: previzionare, concepție tehnică și organizare

- **funcția de producție** care încorporează ansamblul acțiunilor prin care se urmărește realizarea fabricației produselor, prestării serviciilor sau executării lucrărilor; Este cea mai complexă funcție și presupune activități de bază, activități auxiliare și activități de deservire. Activitățile de bază sunt cele care contribuie la fabricarea bunurilor, activitățile auxiliare asigură condițiile necesare pentru desfășurarea activității de bază, iar activitățile de deservire asigură condițiile organizatorice pentru derularea celorlalte două activități. În cadrul acestei funcții, bunurile care intră în întreprindere suferă transformări în urma cărora devin apte pentru a valorificate către beneficiari.

- **funcția de personal** urmărește asigurarea întreprinderii cu forța de muncă necesară. Principalele activități la care se referă această funcție sunt recrutarea și selecția personalului, încadrarea și adaptarea socio-profesională, evaluarea și promovarea personalului, perfecționarea și motivarea personalului. Tot în cadrul acestei funcții sunt avute în vedere raporturile dintre salariați și conducere.

- **funcția financiar-contabilă** cuprinzând activitățile prin care se asigură obținerea și folosirea rațională a resurselor financiare necesare pentru derularea activității întreprinderii, înregistrarea și evidențierea valorică a fenomenelor economice, a veniturilor și cheltuielilor, exercitarea controlului financiar, analiza și urmărirea modului de realizarea a obiectivelor. Principalele activități ale funcției comerciale sunt: activitatea

¹ Ovidiu Nicolescu, Ion Verboncu, *Management*, Editura Economică, București, 1999, p. 278.

financiară (prin care se obțin sursele necesare), financiar-contabilă (activitățile care exprimă valoric resursele materiale și financiare ale întreprinderii) și controlul financiar de gestiune (verifică modul de folosire a valorilor materiale și bănești ale întreprinderii precum și modul de respectare a prevederilor legale în ceea ce privește referitoare la acestea).

Prin intermediul funcției financiar contabile se asigură urmărirea, corecția și controlul aspectelor economice ale tuturor activităților desfășurate în întreprindere.

8.4. Structura organizatorică a întreprinderilor

Structura organizatorică a întreprinderii reprezintă² ansamblul persoanelor și subdiviziunilor organizatorice, astfel constituite încât să asigure premisele organizatorice în vederea stabilirii și realizării obiectivelor previzionate. Structura organizatorică a întreprinderii este o expresie atât a resurselor umane, materiale, financiare și informaționale încorporate cât și a caracteristicilor mediului în care aceasta își desfășoară activitățile.

În cadrul structurii organizatorice a întreprinderii se deosebește o structură funcțională pentru activitățile comerciale, de cercetare dezvoltare, de personal și financiar-contabile și o structură de producție pentru funcția de producție.

În cadrul structurii funcționale activitățile relativ omogene se desfășoară în compartimente, respectiv birouri și servicii. Compartimentul este o grupare de persoane care efectuează activități relativ omogene, stabile, persoane subordonate unui șef de compartiment.

În cadrul structurii de producție activitățile se desfășoară în secții și/sau ateliere de producție. Acestea reprezintă o grupare de echipamente de lucru și de persoane care realizează operațiuni de prelucrare mai mult sau mai puțin omogene urmărind, de regulă fazele procesului de fabricație și care sunt gestionate și subordonate unui șef de secție sau de atelier. Diferența dintre o secție și un atelier este, în esență una privind dimensiunile acestora. Secția este o entitate mai mare decât atelierul, uneori mai multe ateliere formând o secție.

Diferențierea secțiilor/atelierelor în secții/ateliere de bază și secții/ateliere auxiliare este cea care interesează în accepțiunea contabilă. Operațiunile principale de prelucrare sau de distribuție ce formează obiectul de activitate al întreprinderii se desfășoară în secțiile/atelierele de bază. Scopul secțiilor/atelierelor auxiliare este acela de a asigura condiții optime pentru derularea activității din secțiile/atelierele principale.

² Ovidiu Nicolescu, Ion Verboncu, *op. cit.*, p. 299.

