

DUALISMUL CONTABIL ÎN CADRUL FIRMEI DIN PERSPECTIVA INFORMAȚIONALĂ

*Prof. univ. dr. Nicolae Balteș, Universitatea „Lucian Blaga”, Sibiu, România;
Conf. univ. dr. Alina-Teodora Ciuhureanu, Universitatea „Româno-Germană”, Sibiu,
România*

Obiectivul esențial al contabilității constă în „măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice și fizice și trebuie să asigure înregistrarea cronologică, sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori” (Legea contabilității nr.82/1991, republicată), iar, după cum spunea Oskar Morgenstern, „Contabilitatea reprezintă cea mai importantă sursă de informare economică a unei națiuni”. Pornind de la aceste cerințe, lucrarea tratează contabilitatea din perspectivă informațională, abordând sistemul prin intermediul celor două componente: contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune. Concluzionăm că se simte permanent nevoia îmbunătățirii activității contabile a firmei, a contabilității ca și componentă a sistemului informațional, pe baza unor programe coerente de dezvoltare combinate cu reglementările în vigoare, care să valorifice potențialul organizației, oportunitățile de care poate beneficia și să minimizeze riscurile la care ea poate fi supusă în mediul concurențial.

1. Aspecte introductive privind contabilitatea din perspectivă informațională

Este evident că, printre pilonii care susțin sistemul informațional al organizațiilor moderne ce creează cadrul pentru construirea unor politici și strategii coerente și performante, rămâne în continuare informația contabilă. Accentuarea utilității informației contabile poate fi realizată sau îndeplinită numai dacă se schimbă fundamental proporția dintre caracterul istoric

al datelor și informațiilor și caracterul previzional al acestora.

În plan formal, putem vorbi despre o simbioză între două componente ale sistemului contabil al firmei: contabilitatea financiară sau generală (la francezi „comptabilité générale”, la anglo-saxoni „financial accounting”) – „ imaginea externă” a organizației – și contabilitatea de gestiune (la francezi „comptabilité analytique”, iar la anglo-saxoni „managerial accounting”) – considerată „ imaginea internă”¹ a organizației.

În practica contabilă a ultimului deceniu, se observă o integrare a acestor două forme de contabilitate, ce dau naștere unei contabilități integrate², fără a presupune dispariția vreuneia dintre ele. Apariția contabilității integrate a fost posibilă tocmai datorită tehnologiilor informaționale – programelor informatice în special – prin introducerea o singură dată în sistem a informației și prelucrarea automată pentru ambele componente ale sistemului contabil. Considerăm că o reprezentare duală³ a contabilității răspunde cel mai bine tuturor cerințelor strategice viitoare și conduce la o mai bună vizualizare a firmei în ansamblu ei, cât și a fiecărui centru de gestiune, de profit și de performanță, cunoscut fiind faptul că, în economia de piață, cea mai importantă resursă pentru a fi competitiv este informația iar cum, firește, contabilitatea nu se poate substitui managerului, oferă în schimb acestuia informațiile necesare pentru procesele decizionale⁴.

Ca și componentă a sistemului informațional, contabilitatea a fost privită, în literatura de specialitate, prin prisma unor ipostaze inedite:

- artă și știință, deoarece presupune utilizarea calităților personale ale profesioniștilor contabili pentru a adapta cunoștințele, metodele, tehnicile specifice la un context determinat;
- poate fi considerată o tehnică, respectiv partea metodologică a teoriei contabile;
- prin intermediul limbajului său, contabilitatea realizează prezentarea realității economice sub formă de cifre, simboluri și cuvinte specializate cu sensuri standardizate, influențând comportamentul celor care o utilizează;
- poate fi considerată „arbitru social” pentru diferite categorii de utilizatori ai informației contabile, fiecare având necesități diferite, în condițiile în care informarea inexactă, insuficientă, irelevantă are ca efect firesc, adoptarea unor decizii cu efect invers comparativ cu cel preconizat.

Coordonatele de lucru ale contabilității în era informațională, respectiv economia, organizația și managementul bazate pe cunoștințe, virtualitatea fenomenelor și proceselor din firmă, integrarea funcțiilor, lucrul în timp real, extinderea unor concepte contabile, presupun renunțarea la multe din instrumentele tradiționale și acceptarea altora impuse de organizațiile moderne, respectiv recunoașterea informației contabile ca o necesitate în adoptarea deciziilor de către utilizatori. Contabilitatea include proiectarea unui sistem informațional care să răspundă necesităților tuturor utilizatorilor de informații contabile, deoarece, în prezent, sistemul informațional contabil al firmei nu este unul perfect. Canalele de comunicare, circuitele și fluxurile informaționale contabile, incorect definite, pot genera disfuncționalități și deficiențe – filtraj, distorsiune, redundanță, supraîncărcare, lipsă de eficiență – cu impact negativ asupra performanțelor sistemului informațional contabil și, implicit, asupra procesului managerial în general.

¹ O analiză a acestor concepte este realizată de Minu Mihaela – Pledoarie pentru acordul dintre fond și formă în contabilitatea românească, partea I, Revista „Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor”, nr. 2/2003, p. 9.

² Sărac Ionuț Pavel – Forme ale contabilității și utilizatorii de informație contabilă, Revista „Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor”, nr. 3/2011, p. 21.

³ Conceptele de monism și dualism contabil sunt analizate de Minu Mihaela – Monismul și dualismul contabil – opțiuni în organizarea sistemului informațional contabil, Revista „Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor”, nr. 7/2001, p. 17-19.

⁴ Horomnea Emil; Tabără Neculai – Locul contabilității în sistemul general al clasificării științelor, Revista „Finanțe publice și contabilitate”, nr. 5/2002, p. 11.

Situându-se în perimetrul relației „informare-decizie-acțiune”, utilitatea informației contabile depinde de caracteristicile sale calitative, deoarece fiecare utilizator dorește să dispună de o informație care să reflecte realitatea. Fie că ne referim la informația furnizată prin contabilitatea financiară, cât și la cea generată de contabilitatea managerială, utilizatorii acesteia trebuie să fie în măsură să adopte deciziile corecte.

În consens cu preocupările generale din lumea contemporană și pentru a răspunde necesităților informaționale, profesioniștii contabili, trebuie să își perfecționeze calitatea muncii, deoarece, spune Jean Paul Brunet, „profesioniștii contabili au o mare responsabilitate ... ei trebuie să aprecieze realitățile și să pregătească mai bine fundamentele viitorului și devenirii lor, în respectul normelor europene și internaționale în vigoare.” Totuși, trebuie avut în vedere că dezvoltarea profesională continuă nu oferă ea însăși asigurarea că toți cei implicați în activitatea contabilă vor oferi, în permanență, servicii de înaltă calitate; este necesară aplicarea cunoștințelor cu o judecată profesională, o atitudine obiectivă, excelență individuală, cât și spirit de echipă.

Nu putem să nu amintim rolul contabilității financiare în condițiile în care unul dintre obiectivele sale constă în construirea unei *imagini fidele*, deosebit de importantă în relațiile firmei cu purtătorii cererii de informații contabile. Imaginea fidelă („true and fair view”), ca obiectiv primordial al situațiilor financiare anuale, corespunde reflectării realității, este un principiu al principiilor – alături de celelalte principii reglementate și nereglementate ale contabilității, o finalitate a contabilității financiare și reflectă, în final, o imagine asupra eticii în afaceri de care dă dovadă organizația modernă.

Dar construirea unei imagini fidele și, implicit, etica în afaceri, este în directă legătură cu gradul în care toți cei implicați în contabilitatea financiară respectă standardele fundamentale prevăzute prin Codul etic național al profesioniștilor contabili. O problemă majoră a eticii în afaceri derivă din creativitatea și inovația contabilă. A apărut astfel conceptul de „contabilitate creativă” utilizat, de regulă, pentru a descrie procesul prin care profesioniștii contabili își folosesc cunoștințele în scopul manipulării cifrelor.

2. Necesitatea organizării contabilității financiare prin prisma funcțiilor sale specifice

Literatura de specialitate este foarte bogată și diversificată în ce privește contabilitatea financiară. Majoritatea lucrărilor prezintă, însă, această parte a sistemului contabil prin prisma conturilor și înregistrărilor contabile care o caracterizează. Nu putem spune că am găsit problematica contabilității financiare tratată prin prisma utilității ei manageriale decât foarte succint. În fapt, considerăm că tratatul distinsilor specialiști Niculae Feleagă și Ion Ionașcu¹ constituie un element de referință privind abordarea contabilității financiare din perspectivă managerială. De altfel, ne-am oprit asupra definiției pe care cei doi autori o dau acesteia, definiție pe care o considerăm deosebit de complexă prin faptul că reflectă utilitatea contabilității financiare în managementul și gestiunea firmei: „Contabilitatea financiară are rolul de a înregistra tranzacțiile întreprinderii cu mediul ei extern, pentru determinarea periodică și sintetică a situației patrimoniale și financiare, cât și a rezultatului operațiilor efectuate; informațiile contabilității financiare au caracter retrospectiv și se fac publice, prin divulgarea produselor ei”².

În ceea ce privește definiția prezentată, considerăm că mai putem adăuga următoarele:

- Autorii utilizează doar termenul „tranzacții”. În opinia noastră, acest termen este restrictiv, acesta vizând relațiile dintre partenerii de afaceri. Recomandăm și utilizarea termenului „evenimente”, care arată că, în contabilitatea financiară, se înregistrează și acele efecte produse de schimbările din mediul extern. Spre exemplu, diminuarea sau

¹ Feleagă Niculae; Ionașcu Ion – Tratat de contabilitate financiară, vol. I, Ed. Economică, București, 1998, p.35.

² Feleagă Niculae; Ionașcu Ion – Tratat de contabilitate financiară, vol. I, Ed. Economică, București, 1998, p. 36.

majorarea cursului valutar, în cazul plății unei facturi în valută, poate fi considerat un eveniment. Plata efectivă este datorată unei tranzacții, dar evidențierea diminuării sau majorării cursului se datorează schimbărilor de pe piața valutară.

- De asemenea, autorii utilizează doar termenul de „mediu extern”. Considerăm că ar trebui utilizat și termenul de „mediu intern”, deoarece, spre exemplu, salariații, ca element component al mediului intern al firmei, generează o serie de evenimente ce trebuie evidențiate contabil (cheltuielile cu salariile și asimilatele acestora, cu pregătirea profesională etc.).
- Unul dintre principiile managementului activității contabile face referire la imaginea fidelă. Astfel, în definiția contabilității financiare, va trebui inclus și acest concept, imaginea fidelă fiind obiectivul primordial al situațiilor financiare elaborate, ca produse informaționale.
- În plus, față de definiția prezentată, am mai putea adăuga că înregistrarea tranzacțiilor și evenimentelor se face în concordanță cu principiile managementului activității contabile, precum și cu cerințele legale stabilite.
- Prin introducerea sintagmei de „informații utile”, se poate evidenția importanța pe care acestea o dețin în cadrul procesului managerial de adoptare a deciziilor.

Având în vedere cele prezentate, în opinia noastră, contabilitatea financiară are rolul de a înregistra toate evenimentele și tranzacțiile ce afectează firma în relațiile sale cu mediul extern și intern, conform principiilor și cerințelor legale stabilite, elaborând sintetic și periodic situații financiare care să redea o imagine fidelă asupra poziției și performanței financiare a firmei și care să fie utile unei game largi de utilizatori atunci când aceștia iau decizii care le afectează interesele. Funcțiile¹ îndeplinite de contabilitatea financiară pot fi sintetizate astfel:

- funcția de înregistrare a tranzacțiilor și evenimentelor generate de relațiile firmei cu mediul intern și extern;
- funcția de redare a unei imagini fidele asupra poziției și performanței financiare a firmei;
- funcția de sintetizare a datelor și informațiilor;
- funcția de comunicare, atât cu mediul extern (investitori, stat, instituții de credit etc.), cât și cu mediul intern (manageri, salariați etc.);
- funcția de instrument probatoriu în justiție;
- funcția de instrument de gestiune internă a întreprinderii;
- funcția de susținere a managementului financiar și a celui general, în elaborarea previziunilor, stabilirea strategiilor și adoptarea deciziilor.

Activitățile pe care profesioniștii contabili le realizează pentru organizarea contabilității financiare, fie ca angajați din cadrul firmei, fie ca persoane autorizate din afară, se caracterizează prin faptul că au un caracter unitar pentru toate entitățile economice. Obiectivul activității lor este cuprinzător și constă în urmărirea, controlul și prezentarea fidelă a elementelor de activ, datorii și capitaluri proprii, a rezultatului exercițiului, prin intermediul situațiilor financiare. În acest sens, contabilitatea financiară beneficiază de un plan de conturi, de instrucțiunile de aplicare a planului de conturi, de structura jurnalelor de înregistrare, inclusiv structura situațiilor financiare. Altfel spus, organizarea contabilității financiare este supusă reglementărilor legislative. Opțiunile de influențare a rezultatului depind, în special, de raționamentul și etica profesionistului contabil, care, la cererea managerilor, prin diverse artificii și inginerii financiar-contabile, poate acționa în favoarea îmbunătățirii sau înrăutățirii situației financiare a firmei.

¹ Ciuhureanu Alina-Teodora – *Activitatea contabilă a firmei: suportul cunoașterii teoretice și practice*, publicată în volumul sesiunii „Cercetare, învățământ, calitate din perspectiva integrării în Uniunea Europeană” – Analele Universității Româno-Germane din Sibiu, nr. 2/2003, Ed. BURG, Sibiu, p. 274-281.

Încercând să concluzionăm succint cele prezentate, în opinia noastră, activitățile implicate în organizarea contabilității financiare au ca scop furnizarea informațiilor contabile care, pe lângă o utilizare internă de către management, sunt comunicate și în exteriorul întreprinderii. Totuși, am remarcat că mulți dintre managerii firmelor privesc contabilitatea financiară ca pe o necesitate impusă de prevederile legislative, unicul său scop fiind informarea statului. Considerăm că această atitudine ar trebui schimbată, mai ales în condițiile în care s-a remarcat că cei care au o asemenea opinie, nu întreprind de altfel nimic în direcția stabilirii unor indicatori pe baza informațiilor furnizate de contabilitatea financiară care să reflecte cel puțin aspectele esențiale privind performanțele firmei¹.

3. Contabilitatea managerială – „copilul întârziat” al sistemului contabil

În condițiile în care piața era în exclusivitate a producătorului, ca urmare a penuriei de bunuri solicitate de către consumatori, rolul contabilității de gestiune putea fi rezumat la calculul costurilor complete care să permită producătorilor formarea prețurilor. Cu timpul, ca urmare a intensificării concurenței și a creșterii importanței consumatorilor în cadrul pieței, precum și datorită apariției unor noi metode de management, accelerării evoluției tehnologiilor etc., contabilitatea de gestiune devine contabilitate managerială.

În România, s-a păstrat noțiunea de contabilitate de gestiune (influență a sistemului contabil francez), însă considerăm că noțiunea de contabilitate managerială reflectă, într-o mai mare măsură, importanța acesteia pentru managementul firmei, pentru adoptarea deciziilor corespunzătoare în scopul depășirii unor obstacole legate de mediul concurențial actual.

Tocmai din această perspectivă, apreciem că definiția dată de Institutul Contabililor de Gestiune (Institute of Management Accounts – IMA) în ceea ce privește contabilitatea managerială este foarte relevantă: „procesul de identificare, cuantificare, colectare, analiză, prelucrare, interpretare și transmitere a informațiilor financiare (și nefinanciare), utilizate de management pentru realizarea funcțiilor de previziune, evaluare și control în cadrul întreprinderii și pentru asigurarea utilizării și evidențierii corespunzătoare a resurselor acesteia”.

În legislația românească², se prevede că, în funcție de specificul activității desfășurate, contabilitatea de gestiune va asigura, în principal, înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centru de profit, după caz, precum și calculul costului de achiziție, de producție, de prelucrare a bunurilor intrate, obținute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producției în curs de execuție, imobilizărilor în curs etc., din unitățile de producție, comerciale, prestatoare de servicii, financiare și alte domenii de activitate.

Considerăm că această abordare comportă un caracter mai restrâns, vizând doar modul în care firmele au posibilitatea de a organiza contabilitatea managerială, în funcție de specificul activității. Totuși, apreciem faptul că normalizatorii români au înțeles importanța contabilității manageriale în ansamblul sistemului contabil al firmei și al necesităților informaționale. Activitățile întreprinse pentru organizarea contabilității manageriale se pot concretiza astfel în colectarea, prelucrarea și prezentarea datelor aferente consumurilor de producție, costului produselor, previziunea cheltuielilor și veniturilor prin întocmirea de bugete, controlul bugetelor prin intermediul abaterilor, determinarea rentabilității etc.

Sistemul contabilității manageriale se implică mai mult în gestionarea internă a firmei și oferă informații vitale utilizatorilor interni în mai multe domenii interconectate:

- Analiza și estimarea costurilor. Este necesară pentru a răspunde unor întrebări precum „Cât am cheltuit pe materiale?”, „Cât a costat fabricarea produsului X?”;

¹ Balteș Nicolae; Ciuhureanu Alina-Teodora – *Study regarding the importance of accountancy inside organizations*, Analele Universității din Oradea – Științe Economice, TOM XVIII, Volume III „Finances, Banks and Accountancy”, 2009, pp. 742-747

² Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1826 din 22 decembrie 2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, M.Of. nr. 23/12.01.2004

- Coordonare. Prin contabilitatea managerială, se poate stabili un dialog eficient între personalul tehnic și cel implicat în organizarea acesteia;
- Previziune. Estimarea costurilor, a veniturilor și a rezultatelor este o sarcină ce revine contabilității manageriale, în corelație cu activitatea financiară, aceștia fiind furnizorii principali de informații în îndeplinirea funcției de previziune prin determinarea costului produselor standardizate și elaborarea bugetelor;
- Control. Prin informațiile furnizate de contabilitatea managerială, mai ales în ce privește costurile efective, managerii pot urmări dacă acestea au avut abateri semnificative de la cele previzionate, pot stabili influențele asupra rezultatelor obținute, pot lua măsuri de corectare a disfuncționalităților;
- Proces decizional. Contabilitatea managerială furnizează informațiile, care stau la baza studiilor și raționamentelor, ce permit adoptarea deciziilor, care vizează viitorul firmei. De asemenea, aceste informații pot avea o importanță strategică, fiind implicate în stabilirea unor decizii din diferitele stadii de viață ale produsului. Toți managerii au nevoie de informații exacte și oportune pentru a desfășura cu succes acțiunile de stabilire a prețurilor, planificare, exploatare și pentru a lua alte tipuri de decizii.
- Evaluarea performanțelor. Se realizează, într-o mare măsură, pe baza informațiilor furnizate de contabilitatea managerială. La evaluarea performanțelor, trebuie să se ia în considerare și poziția firmei față de cea a principalilor concurenți.

Pe baza celor prezentate, putem concluziona că funcțiile îndeplinite de contabilitatea managerială pot fi sintetizate, după cum urmează:

- determinarea costurilor pe produse, activități și pe unități organizaționale;
- colaborarea în calculul prețurilor de vânzare;
- stabilirea poziției firmei față de concurență;
- permite un dialog între personalul „tehnic” și cel implicat în managementul financiar, activitatea contabilă și managementul general;
- produce informații destinate evaluării performanțelor la nivelul centrelor de gestiune, de profit și de performanță sau al produselor;
- furnizează o bază de evaluare pertinentă pentru anumite elemente bilanțiere;
- explică unele rezultate pe baza costurilor și prețurilor de vânzare;
- contribuie la realizarea previziunilor veniturilor și cheltuielilor, concomitent cu urmărirea și controlul sistematic al acestora și cu studiul abaterilor;
- furnizează informații pentru prefigurarea dezvoltării viitoare a întreprinderii;
- determină costurile ascunse, nesesizabile prin sistemele tradiționale de evidență contabilă.

În această perioadă de armonizare legislativă a sistemului contabil românesc, contabilitatea managerială reprezintă un domeniu important, care ar trebui să își ocupe locul pe care îl merită ca instrument indispensabil în sistemul informațional contabil, deschizând larg porțile către „afacere”¹.

Privită adesea ca fiind „copilul întârziat al contabilității românești”², contabilitatea managerială oferă informații confidențiale utilizatorilor interni pentru evaluarea, controlul și gestiunea viitoare a afacerilor. În comparație cu contabilitatea financiară, care nu mai poate duce „războiul internațional al afacerilor” pe o piață românească aflată într-o permanentă schimbare, contabilitatea managerială a creat noi canale de informare care să rezolve și/sau să compenseze limitele celei dintâi³.

¹ Cernușca Lucian – în articolul Organizarea și conducerea contabilității de gestiune în spiritul noilor reglementări contabile, Revista “Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor”, nr. 9/2004, p. 55.

² Feleaș Nicolae – în prefața tratatului Contabilitatea managerială, Paul Diaconu, Ed. Economică, București, 2002

³ Sucală Lucia – în comunicarea Contabilitatea de gestiune – între reglementare și necesitate, în condițiile procesului de convergență contabilă în România, publicată în volumul “Congresul profesiei contabile din

4. Interrelația contabilitate financiară – contabilitate managerială

Organizarea separată a contabilității financiare și a celei manageriale nu trebuie percepută ca o secționare a sistemului contabil, deoarece cele două sisteme sunt intercalate și se interpătrund reciproc. Cele două circuite, deși se delimitează structural și funcțional, sunt elemente ale aceluiași cadru, care este firma, și împreună trebuie să asigure obiectivele de bază ale acesteia. Astfel, funcțiile celor două circuite ale managementului activității contabile se completează reciproc. Circuitul prin care se organizează contabilitatea financiară satisface, cu precădere, funcții exterioare ale firmei, în timp ce activitățile contabilității manageriale sunt destinate funcțiilor managementului intern, respectiv managerilor pe diferite trepte ierarhice ale acestora.

Baza documentară a celor două componente este unică. Prin suportul unui singur document, în care este consemnat un consum, operațiunea este reflectată atât în contabilitatea financiară, cât și în cea managerială. Evident, modul de prelucrare a documentelor în vederea înregistrării lor în contabilitate este subordonat cerințelor fiecăruia dintre cele două subsisteme ale contabilității.

Trebuie menționat și faptul că unele operațiuni se înregistrează în contabilitatea financiară fundamentându-se pe informațiile oferite de contabilitatea managerială, avându-se în vedere că determinarea prin inventariere și prin alte procedee a costului efectiv al producției în curs și apoi a celui aferent producției finite se realizează în cadrul contabilității manageriale.

Alături de legăturile de ordin metodologic, cele două subsisteme ale contabilității se completează reciproc și sub aspect informațional, ca instrumente ale procesului decizional. Trebuie avute însă în vedere și o serie de aspecte care le diferențiază (tabelul 1).

Tabelul 1

Particularități în subsistemele contabilității^{1, 2, 3, 4}

Criterii de comparare	Contabilitatea financiară	Contabilitatea managerială
Utilizatorii primari de informații	Utilizatorii externi și utilizatorii interni	Utilizatorii interni și, arareori, utilizatorii externi
Normele restrictive	Reguli, metode și principii de organizare unitare, recunoscute la nivel național și internațional	Organizarea ei este impusă de legislație, dar modalitatea concretă de realizare este lăsată la latitudinea firmei, beneficiind de libertăți sporite
Scopul	Prezentarea activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, a rezultatelor financiare, iar informațiile furnizate au legătură cu exercițiul financiar	Asigurarea cu informații a managerilor în scopurile de planificare, control și dirijare a activității, iar informațiile furnizate au legătură cu ciclul de exploatare
Sistemul de contabilitate	În partidă dublă	În mai multe variante: în partidă simplă, folosind doar evidența tehnico-operativă; sub forma contabilității integrate cu contabilitatea financiară

România. Armonizare sau Convergență în Standardele Internaționale de Contabilitate?; București, 3-4 septembrie 2004”, Ed. CECCAR, București, 2004, p. 820.

¹ Belverad E. Needles jr.; Anderson, R. Henry; Caldwell, C. James – *Principiile de bază ale contabilității*, ediția a cincea, traducere, Ed. Arc, Chișinău, 2000, p. 856-858.

² Melyon, Gerard, Hemici, Farouk, Fernandez, Valerie – *Comptabilité analytique: principes, techniques et évolutions*, Editions ESKA, 1994.

³ Sucală, Lucia – în comunicarea *Contabilitatea de gestiune – între reglementare și necesitate, în condițiile procesului de convergență contabilă în România*, publicată în volumul “Congresul profesiei contabile din România. Armonizare sau Convergență în Standardele Internaționale de Contabilitate?; București, 3-4 septembrie 2004”, Ed. CECCAR, București, 2004, p. 822-823.

⁴ Feleagă, Niculae; Ionașcu, Ion – *Tratat de contabilitate financiară*, vol. 1, Ed. Economică, București, 1998.

		prin dezvoltarea conturilor contabilității financiare în analitice distincte; în sistem autonom, prin clasă de conturi speciale (clasa 9)
Limitele caracteristice	Utilizează informații trecute (istorice) și se depărtează, deseori, de realitatea economică din rațiuni juridice și fiscale; nu sesizează realitățile decât sub formă monetară; rezultatul global, calculat lunar provizoriu și definitiv anual, este insuficient pentru un pilotaj performant al firmei.	Neidentificate
Unitățile de măsură folosite	Unitatea valorică	Unitatea valorică, naturală sau convențională
Punctul central al evidenței și al analizei	Firma în ansamblu	Diferite subdiviziuni structurale ale firmei
Evaluarea informației	În date istorice	În date istorice și date previzionale
Gradul de obiectivitate	Date exacte, verificabile	Date estimative
Frecvența raportării	Regulat (lunar, trimestrial, semestrial și anual)	Neregulat, la cererea managerilor sau acționarilor
Publicitatea informațiilor	Informații publicabile	Informații nepublicabile
Structura situațiilor financiare	Standardizate	Nestandardizate, influențate de nevoile de informare a utilizatorilor și de natura afacerii

Sursa: prelucrare conform referințelor bibliografice

Chiar dacă cele două subsisteme se completează reciproc sub aspect informațional, delimitarea dintre ele este, în primul rând, un mod de departajare între informațiile pe care firma este obligată, dispusă sau interesată să le facă publice și informațiile pe care și le rezervă în exclusivitate pentru necesitățile proprii de informare.

Referințe bibliografice:

1. Balteș Nicolae; Ciuhureanu Alina-Teodora – *Study regarding the importance of accountancy inside organizations*, Analele Universității din Oradea – Științe Economice, TOM XVIII, Volume III „Finances, Banks and Accountancy”, 2009.
2. Balteș Nicolae; Ciuhureanu Alina-Teodora – *Bazele contabilității*, Editura Universității „Lucian Blaga” din Sibiu, 2010.
3. Balteș Nicolae – *Analiză și diagnostic financiar*, Editura Universității „Lucian Blaga” din Sibiu, 2010.
4. Balteș Nicolae; Ciuhureanu Alina-Teodora – *Contabilitate financiară*, Editura Universității „Lucian Blaga” din Sibiu, 2007.
5. Belverad E. Needles jr.; Anderson, R. Henry; Caldwell, C. James – *Principiile de bază ale contabilității*, ediția a cincea, traducere, Ed. Arc, Chișinău, 2000.
6. Cernușca, Lucian – *Organizarea și conducerea contabilității de gestiune în spiritul noilor reglementări contabile*, Revista “Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor”, nr. 9/2004.
7. Ciuhureanu Alina-Teodora – *Activitatea contabilă a firmei: suportul cunoașterii teoretice și practice*, volumul sesiunii „Cercetare, învățământ, calitate din perspectiva integrării în Uniunea Europeană” – Analele Universității Româno-Germane din Sibiu, nr. 2/2003, Ed. BURG, Sibiu.
8. Feleagă Niculae; Ionașcu Ion – *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I, Ed. Economică, București, 1998.
9. Feleagă Niculae – în prefața tratatului *Contabilitatea managerială*, Paul Diaconu, Ed. Economică, București, 2002.
10. Gheorghe Dumitru – *Bazele contabilității*, Ed. Menora, Constanța, 2003.
11. Horomnea Emil; Tabără Neculai – *Locul contabilității în sistemul general al clasificării științelor*, Revista „Finanțe publice, contabilitate”, nr. 5/2002.

12. Melyon, Gerard, Hemic, Farouk, Fernandez, Valerie – *Comptabilité analytique: principes, techniques et évolutions*, Editions ESKA, 1994.
13. Minu Mihaela – *Pledoarie pentru acordul dintre fond și formă în contabilitatea românească*, partea I, Revista „Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor”, nr. 2/2003.
14. Minu Mihaela – *Monismul și dualismul contabil – opțiuni în organizarea sistemului informațional contabil*, Revista „Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor”, nr. 7/2001.
15. Munteanu Victor – *Teoria și bazele contabilității*, Ed. Lumina Lex, București, 2000.
16. Oprea Călin; Cârstea Gheorghe – *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*, Ed. Genicod, București, 2002.
17. Sărac Ionuț Pavel – *Forme ale contabilității și utilizatorii de informație contabilă*, Revista „Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor”, nr. 3/2011.
18. Sucală Lucia – *Contabilitatea de gestiune – între reglementare și necesitate, în condițiile procesului de convergență contabilă în România*, volumul „Congresul profesiei contabile din România. Armonizare sau Convergență în Standardele Internaționale de Contabilitate?; București, 3-4 septembrie 2004”, Ed. CECCAR, București, 2004.
19. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, Monitorul Oficial al României nr. 454/18.06.2008, cu modificările și completările ulterioare.
20. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1826 din 22 decembrie 2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, M.Of. nr. 23/12.01.2004.