

Debutul contabilității. Apariția și evoluția gândirii contabile românești

Dr. ec. Elena STĂNCIULESCU

București

Abstract

While celebrating a centenary of regulation of the accounting profession in Romania, it is worth remembering the forefathers of the Romanian accounting literature, as well as the first types of accounting, starting from knotted ropes, stringed beads, strings, wax tablets, to simple batch entry accounting, then double entry accounting with all the rules and principles implemented today. We can say that only in its full temporal dimension does accounting acquire full meaning and allows a more accurate assessment of its value.

Key terms: wax tablets, clean wealth, ledger, simple entry, double entry

Termeni-cheie: tablă cerată, avere curată, strată, partidă simplă, partidă dublă

Clasificare JEL: M41

To cite this article: Elena Stănciulescu, *Debutul contabilității. Apariția și evoluția gândirii contabile românești*, CECCAR Business Review, N° 10/2021, pp. 3-8, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2021.10.01>

Motto:

*„Cine voințe să devină maestru într-o artă trebuie să-i studieze mai întâi istoria.
Fără fundamentul istoric, toate cunoștințele sunt incomplete,
iar judecata fenomenelor este nesigură și lipsită de maturitate.”*

Prof. dr. Balduin Penndorf,
Geschichte der Buchhaltung in Deutschland – Leipzig, 1913

⇒ Debutul contabilității ca formă a unei evidențe economice primare (numărarea)

Din cercetările istorice rezultă că, în comuna primitivă, odată cu economia de subzistență, s-a născut contabilitatea, desenele din peșterile rupestre fiind forme incipiente ale „socotelilor”: câte animale au fost vânat și mâncate, câte piei s-au jupuit și câte haine au rezultat etc. Astfel, putem spune că exista o evidență economică primară care consta în efectuarea de socoteli cu ajutorul creștăturilor făcute în lemn, al funiilor înnoate, al mărgelilor înșirate, al răbojului.

La romani, registrele comerciale erau obligatorii, fiind ținute foarte regulat. Acestea se întocmeau nu numai de către bancheri și comercianți, ci și de către fiecare cap de familie (*pater familias*). La început, materialul folosit pentru registre era din bucăți de lemn acoperite cu un strat subțire de ceară, numite table cerate, care au fost înlocuite cu papirusuri, apoi cu hârtie.

În vremea existenței Daciei, ideea de contabilitate era legată de exploatarea de către romani a minelor de aur, identificându-se pe table cerate tranzacții economico-juridice cum ar fi acordarea unui împrumut de către o persoană fizică, încheierea de contracte de închiriere pentru unele „gropi de aur” etc.

La nivel statal, exista o contabilitate riguroasă cu privire la tributurile convenite statului, dar și la exploatarea minieră și urmărirea veniturilor aferente.

În secolele XVI-XVII apar documente contabile privind modul de administrare a averii statului, cum ar fi Cronica Vistieriei din timpul domniei lui Constantin Brâncoveanu sau Codicele Vistieriei Moldovei din anii 1777, 1786, 1798, 1804, în care era reflectată situația economică a perioadei respective.

➔ Contabilitatea în partidă simplă

Treptat, tehnicile contabile au evoluat către contabilitatea în partidă simplă, care utiliza partizile, fișele de conturi, prin intermediul cărora operațiunile se grupau pe persoane și bunuri, iar ansamblul fișelor de conturi se ținea cu ajutorul unui registru denumit maestru. Principiul de înregistrare în fișele de conturi era următorul: „*Cel ce primește ceva și are să dea este debitor, cel ce dă ceva și are să ia este creditor (fără a exista legături între conturi)*”.

În secolul XIX, când comerțul era exercitat de obicei în aer liber, în „bolți” sau în „dughene”, contabilitatea simplă era suficientă, comerciantul se mulțumea să știe care este situația comerțului său la un moment dat și care este câștigul/pierderea realizat/ă într-un interval de timp. La început îi era de ajuns să-și inventarieze bunurile și datoriile și să-și stabilească averea negrevată de datorii („averea curată”). Comparând „averea curată” de la începutul perioadei cu cea de la sfârșitul ei, el își putea da seama dacă și cu cât anume i-a sporit sau i s-a diminuat capitalul.

Cu timpul, această contabilitate nu a mai fost suficientă. Pentru a ști care este evoluția numerarului și a operațiunilor pe datorie între două inventare, se făceau consemnări în ordine cronologică în registrul de casă, respectiv în registrul-jurnal. Sistematizarea creditorilor și a debitorilor se efectua în alt registru, numit Cartea-Mare, Maestru sau Registrul de partizi.

Evoluția partidei simple nu s-a oprit însă aici. Negustorii au luat măsuri pentru sporirea câștigului sau micșorarea muncii depuse. În registrul de casă, încasările erau evidențiate pe feluri de încasări și plățile, pe categorii de plăți, introducându-se un registru pentru vânzări și unul pentru cumpărări de mărfuri. Cu toate acestea, sistemul de înregistrare în partidă simplă se deosebea fundamental de *doppia scriptura* (partida dublă), deoarece nu era capabil să ofere o cunoaștere continuă a rezultatelor, iar tehnica utilizată nu asigură sesizarea eventualelor greșeli de prelucrare.

Datorită complexității întreprinderii capitaliste, ca structură, organizare, politică de finanțare, de aprovizionare, de desfacere etc., contabilitatea în partidă simplă a devenit perimată, fiind nevoie de o contabilitate fundamentată pe știință.

Din cauza incapacității de a reflecta ansamblul relațiilor economice dintre partenerii de afaceri, proveniența rezultatelor, corespondența dintre conturi, contabilitatea în partidă simplă a fost supusă unui proces continuu de perfecționare și dezvoltare.

La un moment dat s-a constatat că în urma vânzărilor de mărfuri între contul clientului cumpărător și cel de mărfuri se stabilește o relație în cadrul căreia contul clientului crește cu o sumă, iar contul de mărfuri scade cu aceeași sumă. Astfel, practicile contabile ale vremii au evoluat spre partida dublă, care a condus la crearea de conturi pentru elementele patrimoniale, iar în jurnale s-a generalizat scrierea pe articole, trecându-se contul debitor în stânga și cel creditor în dreapta.

➔ Procesul apariției și evoluției gândirii contabile românești. Introducerea contabilității în partidă dublă în România

Putem vorbi despre procesul apariției și evoluției gândirii contabile românești doar urmărind publicarea primelor lucrări de contabilitate.

Lucrarea *Izvod pentru lucruri de obște și dechilin în scrisori de multe chipuri*, apărută la Sibiu, la tipografia lui Petre Bart, este o traducere din limba slavonă efectuată la 1792 de Dimitrie Evstatievici, care cuprinde modele de contracte, chitanțe, conturi, vecsel scrisoare (bilet la ordin) etc. Aceste elemente au pregătit terenul pentru

prima lucrare în care sunt expuse normele *doppiei scripturi*, cartea putând fi considerată precursoră a literaturii contabile românești.

Apariția și evoluția gândirii contabile românești în țara noastră sunt rezultatul dezvoltării economiei naționale, unul dintre factorii principali fiind practicarea comerțului. După anul 1800, comerțul românesc, în care s-au introdus formele și metodele moderne ale comerțului apusean, începe să se dezvolte și să stabilească relații mai strânse cu celelalte popoare, simțindu-se nevoia ținerii „socotelilor”, deci a apariției însemnărilor contabile. Astfel, încep să fie tipărite lucrări de contabilitate, care însă nu pot fi considerate producții ale literaturii contabile românești, ci concepții și practici străine provenite din traducerea unor cărți franceze și germane.

Până la încheierea Tratatului de la Adrianopol în 1829, țările române nu aveau dreptul să facă comerț decât cu stăpânitorii lor. Abia după semnarea acestui tratat comerțul românesc se eliberează de monopolul turcesc, Dunărea devine cea mai importantă arteră de comunicație și de comerț internațional, iar porturile dunărene obțin independența din punct de vedere comercial.

➔ Precursorii literaturii contabile românești

Primele lucrări de contabilitate apar în țările române ceva mai târziu, așa cum am precizat, la început sub formă de traduceri, iar mai apoi cu un caracter mai pronunțat de originalitate, chiar dacă diferitele teorii erau inspirate din literatura de specialitate străină.

Autorul	Lucrarea
Emanoil Ioan Nichifor	• <i>Pravila comerțială</i> , tipărită la Brașov în 1837
Vasile Urzescu	• <i>Epistolarul</i> , cea dintâi lucrare de contabilitate apărută în Muntenia, în 1840, în care găsim diverse corespondențe și un „formular de ținere a catastifelor”
Dimitrie Jarcu	• <i>Doppia skriptura sau ținerea katastifelor</i> , tipărită la București în 1845, fiind traducerea unei cărți de contabilitate a lui J. Jaclot, profesor la școala comercială din Paris • <i>Elemente de contabilitate sau ținerea registrelor în partidă simplă și dublă pentru clasa a IV-a primară</i> , 1860 • <i>Contabilitatea agricolă</i> , 1863
Louis Toussaint	• <i>Expunere prescurtată de operațiuni comerciale și de contabilitate</i> , 1865
Honoriu C. Wartha	• <i>Ținerea registrelor în partidă dublă și simplă</i> , apărută la București în 1873
Theodor Ștefănescu	• <i>Curs de contabilitate în partidă dublă</i> , 1874
Paul Eliade	• <i>Enciclopedia comercială</i> , tipărită la Ploiești în 1875
Zamfir Petrescu	• <i>Tratat complet teoretic și practic de contabilitate și administrație pentru Comerț, Agricultură și Bancă</i> , 1897
Camilia Ziti (Crainic)	• <i>Curs de contabilitate pentru uzul școalelor profesionale de fete</i> , 1900
Constantin Petrescu	• <i>Tratat de contabilitate și administrație</i> , 1901
Grigore L. Trancu-Iași	• <i>Curs de comerț și contabilitate</i> , 1913

➔ Prima carte de contabilitate românească

Cea dintâi carte de contabilitate românească, *Pravila comerțială*, a fost destinată practicii comerciale în general, fiind o traducere din limba germană realizată în anul 1837 la Brașov de Emanoil Ioan Nichifor, profesor la Școala comercială a Capelei românești din Cetatea Brașovului.

Lucrarea începe cu explicarea noțiunii de partidă dublă, recunoscută și justificată cu câteva secole în urmă, aceasta însemnând înscrierea de două ori a aceleiași operațiuni: o dată în debitul unui cont și apoi în creditul altui cont.

Noțiunea este prezentată destul de clar în anul 1494 de Luca Pacioli în lucrarea sa *Summa de arithmetica, geometria, proporțiuni et proporționalita*, în care este formulată prima egalitate contabilă între conturile „Casa” și „Capital”, din care se deduce relația de echilibru „Avere” = „Capital”.

Autorul utilizează pentru prima dată termeni precum „bilancio”, semnificând balanța de verificare, prin care se pune în evidență relația formală *Debit = Credit*, sau „pro e dano”, adică profit și pierdere.

Luca Pacioli prezintă în această lucrare următoarele registre utilizate pentru evidența contabilă în partidă dublă:

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

Comparând răspândirea contabilității în partidă dublă în Europa cu cea din România se poate remarca întârzierea de câteva secole cu care a apărut prima lucrare de contabilitate în partidă dublă în țara noastră față de alte state – Italia (1494), Anglia (1543), Germania (1549). Acest lucru se datorează faptului că formele economiei capitaliste au apărut în spațiul românesc mult mai târziu decât în țările occidentale. Date fiind legăturile comerciale ale țărilor române cu celelalte state europene, cu siguranță practica a existat înainte de a fi popularizată prin intermediul lucrărilor amintite.

Pe lângă noțiunea de partidă dublă, autorul publicației *Pravila comerțială* prezintă necesitatea și importanța registrului de casă, explicații privind diferite feluri de registre, încearcă să clarifice noțiunile de debitare și creditare a conturilor și nu în ultimul rând pune accentul pe regulile necesare în activitatea de comerț, care reflectă spiritul religios și cinstit al negustorilor.

➤ „Reguli folositoare stării negoțiane” extrase din lucrarea *Pravila comerțială*

Lucrarea *Pravila comerțială*, publicată de Emanoil Ioan Nichifor, cuprinde noțiuni de educație religioasă și cetățenească în legătură cu activitatea comercianților, indicând o serie de norme după care aceștia trebuie să se ghideze în afacerile lor. Prezentăm în continuare câteva dintre aceste reguli:

✓ „Fiule, ce poți face astăzi nu lăsa pe mâine, că vremea este scurtă și trece fără a o pricepe, și prefăcătorul tău de bine nu-l pismui și facerea de bine a lui nu o uita, nici nu o ascunde.”

✓ „Inima Omului nemulțumitor se aseamănă Pustietății mărăcinoase, care toate Picăturile de Ploaie le primește, dar nici un Rod nu aduce.”

✓ „Încheie măcar odată pe an bilanțul Lucrării tale pentru ca să știi cum stau lucrurile, Interesurile Negoțiației tale și-n ce stare te afli, că lenevindu-te cu azi cu mâine singur te vei căi dacă în loc de Kâștig Pagubă vei dovedi.”

✓ „Dacă făgăduiești cuiva vreun Ajutor sau altceva, îngrijește-te a-l și săvârși și a-l împlini. Că cel ce făgăduiește și pe urmă nu împlinește este ca Soarele care strălucește dar nu încălzește.”

✓ „Slugilor, argaților și cărăușilor și la toți ce-ți vor sluji dă-le Plata ce li se cuvine ca să-ți slujească Pururea cu Dreptate.”

✓ „Omul înțelept când vorbește cu cei mai mari nu adaogă a prelungi Vorba, ci pentru toate cu înțelepciune și cu priveghere vorbește.”

✓ „Lasă să te laude alți Oameni, nu te lăuda cu Gura ta și cu Buzele tale.”

✓ „Fă bine celui cuvios și ajută pe cel smerit; iară de cei păcătoși te ferește și nu le da Pâine să mănânce, ca nu cu aceea să întărească asupra ta.”

✓ „Trei lucruri se cunosc la trei întâmplări: Vitejia la Război; Înțelepciunea la Mânie; Prieteșugul la vreme de Nevoie.”

✓ „Cinci lucruri nu sunt folositoare când nu sunt însoțite de alte cinci: Cuvîntul fără ispravă; Bogățiile fără kiverniseală; Știința fără năravuri bune; Milostenia fără de rând bun; Viața fără sănătate.”

Cât de util ar fi ca în comerțul de astăzi să existe ca lozinci aceste adevăruri, a căror respectare ar avea ca rezultat ridicarea morală a unei clase sociale, privită în prezent în chip cu totul defavorabil de către multe categorii sociale și chiar de autorități!

➤ **Organizarea contabilității publice în țara noastră – cadrul de reglementare**

La sfârșitul secolului XIX lipsea o legislație explicită în domeniul contabilității. O lege specifică exista doar pentru contabilitatea publică, primul domeniu care a fost reglementat, prin apariția în anul 1861 a Regulamentului financiar, prin care în Țările Române a fost introdusă obligatoriu contabilitatea publică, în vederea controlării averii statului. Bugetul și finanțele statului s-au separat de cele ale domnitorului în vederea realizării unui control efectiv asupra autorizării banului și bunurilor publice.

Prima lege a contabilității statului a fost pusă în aplicare la data de 1 ianuarie 1865, iar la 8 octombrie 1893 s-a modificat în întregime, extinzându-se asupra tuturor contabilităților publice. După alți 10 ani, aceasta suferă o nouă amplificare, prin actul normativ din 21 martie 1903, care se aplică până la promulgarea legii, la data de 31 iulie 1929.

Contabilitatea din sectorul privat se supunea prevederilor Codului de comerț, care a intrat în vigoare în anul 1887.

➤ **Gândirea contabilă românească în prima jumătate a secolului XX**

Această perioadă se caracterizează prin apariția în anul 1901 a legii instrucțiunii, care prevedea studiul contabilității în toate școlile. De asemenea, în acest interval de timp au fost tipărite numeroase lucrări de contabilitate, dintre care amintim:

- *Contabilitate și administrație*, 1901, de Constantin Petrescu – prezintă teoriile contabile, forma pe jurnale, bilanțul;
 - *Studii de contabilitate*, 1904, de Ion I. Lapedatu – sunt expuse teoretic și practic teoriile personaliste și materialiste ale conturilor;
 - *Curs de contabilitate*, 1925, de C.G. Demetrescu – redă metoda contabilității și principiile contabile;
 - *Faze din evoluția contabilității*, 1932, de D. Voinea – prezintă un studiu al contabilității din Italia, Franța, Germania și România;
 - *Contabilitate comercială*, 1928, de Spiridon Iacobescu – obiectul contabilității îl reprezintă patrimoniul.
- Tot în această perioadă, respectiv în 1913, se înființează la București Academia de Înalte Studii Comerciale, care a contribuit la îmbogățirea științei contabile și la perfecționarea continuă a profesiei, iar în 1920 se pun bazele Academiei de Studii Comerciale din Cluj.

➤ **Necesitatea constituirii primei organizații a profesiei contabile din România**

Structurarea instituțiilor statului și dezvoltarea societăților comerciale impuneau organizarea unui sistem de contabilitate atât la nivel de întreprindere, cât și de administrație publică. Din cauza inexistenței unui cadru legal, cei care se ocupau cu ținerea registrelor și cu înregistrarea și prelucrarea datelor contabile erau de cele mai multe ori persoane necalificate. Necesitatea numirii unor persoane competente, care să se ocupe în special cu efectuarea expertizelor judiciare, a grăbit procesul de organizare a profesiei contabile.

Un start valoros în planul disputelor științifice a fost asigurat de apariția în anul 1908 a primei reviste cu specific contabil și comercial, *Revista generală de comerț și contabilitate*, cu o amplă contribuție în dezvoltarea și dezlegarea problemelor contabile. În paginile acesteia s-a militat pentru constituirea celei dintâi organizații profesionale din România: Corpul Contabililor Autorizați și Experților Contabili. Acesta a luat ființă la 13 iulie 1921. O contribuție deosebită la acea vreme a fost adusă de Grigore Trancu-Iași, care a inițiat și promovat în acel an legea de constituire a acestui organism.

Tot Grigore Trancu-Iași inițiază în 1928 înființarea la București a unui muzeu al contabilității, întâiul donator fiind chiar el, prin depunerea primelor sale rapoarte de expertiză. Muzeul purta numele inițiatorului său.

După instaurarea regimului comunist, libera inițiativă este înlocuită de economia dirijată, lucru care se răsfrânge, inevitabil, și asupra profesiei contabile. În anul 1947 se înființează Consiliul permanent al normării contabilității, astfel că întreaga metodologie a reglementării contabile este coordonată de Ministerul Finanțelor. În anul 1948 are loc naționalizarea principalelor mijloace de producție, astfel încât toate comenzile economice devin centralizate, iar existența unui corp al contabililor independenți devine aproape imposibilă.

Într-adevăr, peste numai trei ani, în urma Hotărârii Consiliului de Miniștri (condus de dr. Petru Groza) nr. 201 din 8 martie 1951, Marea Adunare Națională (sub președinția lui C.I. Parhon) emite Decretul nr. 40 din 10 martie 1951, prin care Corpul Contabililor Autorizați și Experților Contabili se desființează.

➔ **Contabilitatea românească în cea de-a doua jumătate a secolului XX**

Perioada 1948-1989 se caracterizează prin dezvoltarea învățământului contabil superior la București, Iași, Cluj, Timișoara, Craiova.

Practicile contabile erau orientate spre economia planificată, centralizată, fiind introduse modele contabile de inspirație sovietică (order, maestru-șah, cost standard etc.).

Organizarea contabilității avea la bază planificarea producției, altfel spus, aceasta urmărea planificarea, iar în ce privește pierderile, acoperirea acestora se făcea din beneficiul altor întreprinderi din aceeași ramură.

Sunt implementate metode de calculație noi, cum ar fi standard cost, metoda normativă, THM (tarif-oră-mașină), GP (elaborată în anul 1953 de inginerul francez Georges Perrin) etc.

➔ **Etapă actuală a contabilității românești (după 1990)**

Această etapă este marcată de apariția Legii contabilității nr. 82/1991, republicată în 2008, prin care se stabilesc un nou plan de conturi și un sistem de raportare financiară de inspirație franceză.

Apar noi structuri de control, cum ar fi Garda Financiară, în 1991, și Curtea de Conturi, în 1992. În anul 1995 se reorganizează Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR), stabilindu-se două profesii liberale: de expert contabil și de contabil autorizat. În 1999 se înființează al doilea organism de profesie liberală – Camera Auditorilor Financiar din România (CAFR), care reglementează activitatea de audit financiar.

După anul 2000 se trece treptat la alinierea contabilității la directivele europene și la standardele internaționale în domeniu, prin Ordinele ministrului finanțelor publice nr. 94/2001, 306/2002, 3.055/2009, 1.802/2014, prin care sistemul de raportare financiară românesc se armonizează cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

➔ **Concluzie**

Putem afirma că gândirea contabilă românească a progresat de-a lungul istoriei în strânsă legătură cu dezvoltarea economiei din acele perioade, contabilitatea în partidă dublă fiind produsul unei evoluții progresive a practicilor contabile în partidă simplă ale afacerilor.

Bibliografie

1. Calu, D.A. (2005), *Istorie și dezvoltare privind contabilitatea din România*, Editura Economică, București.
2. Demetrescu, C.G. (1947), *Istoria critică a literaturii contabile din România*, Editura Socec, București.
3. Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (2006), *Album 85 de ani de la înființarea Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România*, Editura CECCAR, București.
4. <https://www.academia.edu/13139962/Contabilitate>