

Evocări din istoria contabilității în era globalizării - în amintirea profesorului Dumitru Rusu

Alexandru Constantin Daniel

Niculică Ioana Veronica

Facultatea de Științe Economice și Administrație Publică
Universitatea Ștefan cel Mare Suceava

Rezumat

Scopul acestei lucrări este de a analiza traseul pe care contabilitatea l-a avut de parcurs începând cu perioada preistoriei, antichității, evului mediu până în zilele noastre, când această știință înregistrează un apogeu în dezvoltarea sa, datorat dezvoltării economiilor naționale, deoarece nu trebuie să ignorăm faptul că economia și contabilitatea sunt într-o relație de strânsă interdependență. Astfel, cu atât mai mult în contextul globalizării când sunt vehiculați o serie de termeni, de genul uniformizare, armonizare etc., efectele benefice ale cunoașterii istoriei acestei științe, ar putea contribui în mod activ la sprijinirea procesului de armonizare și normalizare contabilă. Așa cum afirmă și George Santayana, nu trebuie să ne uităm rădăcinile pentru că : „Cei ce nu-și pot aminti trecutul sunt condamnați să-l repete”.

Abstract

The purpose of this paper is focused on analyze the path that accounting has been going through since prehistory, antiquity, the Middle Ages to the present day, when this science has reached a peak in its development due to the development of national economies, because we must not ignore the fact that economy and accounting are in a relationship of close interdependence. This is all the more so in the context of globalization when a series of common terms, such as uniformity, harmonization, compliance, etc. are being circulated. The beneficial effects of knowing the history of this science could actively contribute to supporting the process of harmonization and accounting normalization, because we must not forget the roots, as George Santayana said: "Those who can not remember the past are condemned to repeat it".

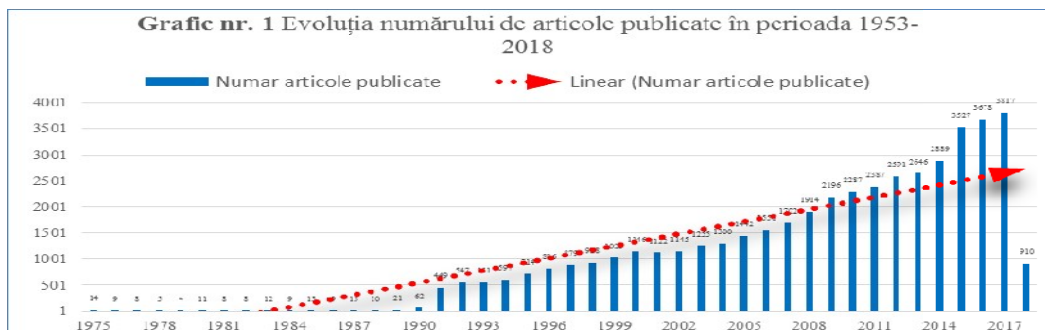
Cuvinte cheie: istorie; contabilitate; partidă dublă; registre contabile; Luca Pacioli.

Clasificare JEL : M 41

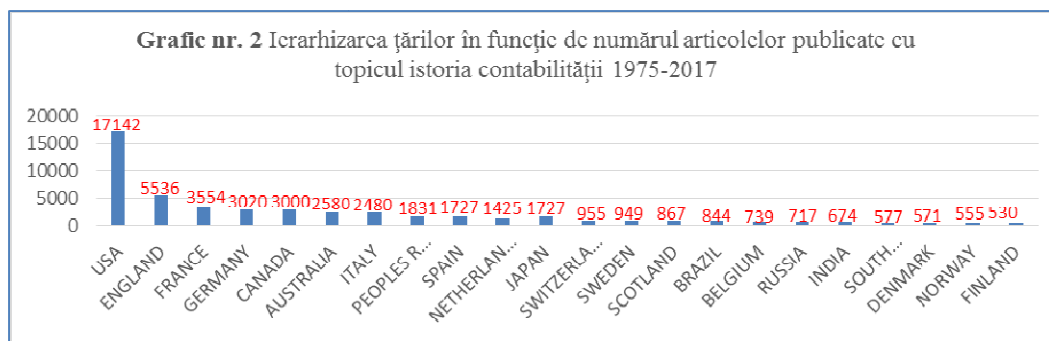
Clasificare REL: 14I, 1A

Introducere

În zilele noastre, auzim tot mai des termenul „globalizare” în contextul în care, la nivel mondial, economia se află într-o continuă evoluție. Prin această acțiune de a globaliza se urmărește transformarea părților în întreg. În cazul contabilității când vorbim de globalizare ne referim la aducerea la un numitor comun a informațiilor furnizate de către această știință. Scopul acestei acțiuni fiind de a uniformiza informațiile oferite indiferent de zona geografică de unde acestea provin, pentru a putea facilita accesul utilizatorilor la informația contabilă. Totuși, pentru a putea normaliza contabilitatea la nivel global este necesar în primul rând să cunoaștem originile acestei științe, așa cum și la o construcție se începe mai întâi cu fundația. Dumitru Rusu (economist și profesor universitar) este considerat unul dintre primii pionieri ai contabilității românești, una dintre multele sale reușite este a doua traducere din lume a operei Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita de Luca Paciolo. Astfel, aflându-ne în anul centenarului, un an ce emană istorie numai prin simpla sa pronunție, este cu atât mai important să ne cunoaștem istoria pentru că dacă ar fi să ținem cont de afirmațiile lui Nicolae Iorga, unul dintre cei mai mari istorici ai poporului român, „Un popor care nu își cunoaște istoria este ca un copil care nu își cunoaște părinții”. Pentru a scoate în evidență interesul asupra istoriei contabilității au fost analizate numărul de lucrări publicate pe platforma de cercetare ISI Web Knowledge:



O preocupare a mediului academic provenit din diverse țări, referitor la această tematică se poate observa în graficul de mai jos:



Sursa: Adaptare proprie pe baza datelor publicate de Web of Science

Pe parcursul acestei lucrări, ne-am propus să prezentăm istoria contabilității de la primele ei forme de manifestare rudimentare până la ceea ce putem numi contabilitate modernă marcată de apariția înregistrării în partidă dublă. Dezvoltarea puternic istorică ce caracterizează această lucrare ne permite să înțelegem intercalarea aspectelor politice, expansioniste, comerciale și culturale care au început încă de la apariția celor mai vechi civilizații, până în prezent.

Contabilitatea reprezintă astăzi disciplina care studiază și pune în practică recunoașterea, reprezentarea și interpretarea tuturor tranzacțiilor, operațiunilor și evenimentelor unei întreprinderi și, prin urmare, este în același timp o materie nu doar teoretică, ci și aplicativă. Timp de mai multe secole contabilitatea a avut o semnificație limitată, rezumându-se la „ținerea/evidența conturilor”, termenul de "contabilitate" suferind mai multe schimbări. Din punct de vedere etimologic, aceasta derivă din latinescul „computare” (a număra, a conta).

În scopul simplificării și furnizării de informații mai bine structurate, în prezentarea istoriei contabilității am urmărit o etapizare a celor mai importante momente care au marcat evoluția contabilității

Această etapizare a istoriei este importantă din mai multe puncte de vedere, și anume: identificarea perioadelor substanțial omogene; aprecierea progresului cu privire la această disciplină de la o perioadă la alta; dar și pentru a putea compara activitatea comercianților, sau organizațiilor care operau în perioade similare de timp, din punct de vedere tehnic și științific.

Etapizarea procesului de evoluție a contabilității și a economiei întreprinderii a preocupat mai mulți autori, cele mai relevante fiind cele efectuate de Melis¹, Coronella², Massi³, Giannessi⁴ etc.

Tabel 1

Etapizarea istorie conatabilității în opinia lui Massi

PERIOADĂ	EPOCĂ	ROLUL ȘI CONȚINUTUL DISCIPLINEI
Preistorică	Epoca preistorică	Această perioadă se caracterizează prin primele manifestări ale evidenței conturilor
Antică	Din 3.500 î.Hr. până la căderea imperiului roman (476 d. HR)	Sofisticarea și perfecționarea artei contabile

¹Melis, F. 1950. Storia della ragioneria. Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica, Dott. Cesare Zuffi, Bologna

²Stefano Coronella Storia della ragioneria italiana. Epoche, uomini e idee, FrancoAngeli, Milano, 2014

³Masi, V. 1963. La ragioneria nella preistoria e nell'antichità, Tamari Editore, Bologna.

⁴Egidio Giannessi, I precursori in economia aziendale, quarta edizione, Giuffrè, Milano, 1980

Medievală	De la căderea imperiului roman până la (476 d.HR.) Summa de Luca Pacioli (1494 d.HR.)	Urmează intrarea într-un con de umbră a contabilității (până la 1202) și relansarea sa ulterioară
Modernă	De la Summa lui Luca Pacioli (1494 d.HR.) până la sfârșitul secolului XIX	Apare conceptul de partidă dublă și astfel contabilitatea evoluează de la „tehnică” la „știință”
Contemporană	Secolul XX- prezent	Contabilitatea își extinde domeniul său de aplicare și vine încorporată în economia întreprinderii

Sursa: Adaptare după Massi, 1963

Principalele repere în dezvoltarea contabilității au fost identificate și de Coronella, însă acesta a fost mai preocupat de caracterul științific al disciplinei.

Tabel 2

Etapizarea istorie contabilității sub profil științific

PERIOADĂ	EPOCĂ	CARACTERISTICI
Prima etapă	Până în 1840	Contabilitatea este doar o disciplină tehnică și înregistrări contabile
A doua etapă	Din 1840 până în 1926	Contabilitatea își extinde domeniul său de aplicare și al investigației (F. Villa), până devine "știință" (F. Besta)
A treia etapă	Din 1926 până în prezent	Contabilitatea vine încorporată în economia întreprinderii (G. Zappa)

Sursa: Adaptare după Coronella, 2014

1. Primele manifestări privind nașterea contabilității

În perioada preistorică s-au format primele așezări omenești fie sub formă de triburi, fie sub formă de sate. Astfel, principalele cauze care au determinat omeni să dezvolte metode de numărare și aritmetică de la care s-au născut practic și primele sisteme contabile rudimentare comparativ cu cele existente în prezent, au fost legate de nevoia de a supraviețui, de a vâna și de a recolta fructe de pădure, mai precis nevoia aprovizionării și distribuirii resurselor alimentare în cadrul comunităților mici din care făceau parte.

Bineînțeles, că odată cu dezvoltarea primelor forme de comerț⁵, omul a început să perfecționeze în paralel, și sistemele de contabilitate existente, adaptându-le la cerințele perioadei. Concomitent cu trecerea timpului, folosirea memoriei a devenit insuficientă, astfel s-a impus evidența schimburilor sau a trocurilor efectuate cu ajutorul unor tehnici specifice, însă în formă scrisă. Legat de acest aspect, un autor italian celebru⁶ pentru scrierile sale în domeniul istoriei contabilității, afirma că: "[...] o problemă de natură contabilă începe să se manifeste în momentul în care faza de achiziție a bunurilor destinate consumului este urmată de cea a schimbului."

Este important să precizăm că a fost nevoie de câteva milenii pentru a trece de la metodele de contabilitate rudimentare la cele pe care le presupune contabilitatea din zilele noastre. Pe parcursul evoluției sale, contabilitatea a fost puternic influențată de factori precum: dezvoltarea comerțului, extinderea geografică, dar și creșterea populației.

Revenind la primele forme de manifestare a contabilității, primele înregistrări contabile au fost extrem de simple și presupuneau utilizarea unor conturi de tip material, de tipul: bastoane, fragmente sau tăblițe de piatră, sau chiar legume, noduri pe șiruri de diferite culori și lungimi,

⁵ Comerțul de tip primitiv, bazat pe troc, deoarece nu exista moneda.

⁶ Cianniello, A. 1981. Lineamenti di storia della ragioneria, Giannini Editore, Napoli, pag. 5.

gravaje pe bucăți de lemn sau oase; iar mai târziu, odată cu difuzarea tehnicilor de scris, s-au folosit papirusul și pergamentul.

De exemplu, pe un corn de ren, împărțit în două părți, au fost gravate diverse linii echidistante ce prezintă inscripții regulate; în opinia unor istorici, ca în cazul lui Fabio Besta și Lartet⁷, aceste înscrisuri reprezentau niște semne de numărătoare⁸, iar Federico Melis⁹ afirmă că, cornul ar fi fost chiar o formă rudimentară de cont. Trebuie menționat însă că potrivit afirmațiilor istoricilor, acel corn provine din perioada aurignaciană¹⁰ (30.000-25.000 î.Hr.); au existat însă și alte descoperiri asemănătoare, din epoca paleolitică și datate cu anul 15.000 î.Hr., în Liban¹¹.

2. Evoluția contabilității în antichitate

Primele civilizații considerate că au utilizat conturi contabile erau cele de pe teritoriul Mesopotamiei Antice, dar și civilizația greacă, egipteană și romană. O dovadă a acestui fapt o reprezintă numeroasele plăci de lut descoperite care conțineau anumite forme hieroglice-pictograme considerate a fi „conturi” de evidență a unor obiecte specifice, utilizate de akkadieni începând cu 2300 î.Hr. (aproximativ) și de asiro-babilonieni, începând cu 1700 î.Hr. (aproximativ). Tot pe teritoriul Mesopotamiei, mai exact civilizația sumeriană a utilizat pentru prima dată aurul și argintul ca monedă de schimb.

O altă descoperire interesantă și de altfel marcantă pentru tot ce a însemnat evoluția contabilității, a fost faimosul cod al lui Hammurabi, considerat o adevărată colecție legislativă care conținea aproximativ 282 de legi scrise, pe o stelă de piatră, ceea ce ne ajută să ne facem o idee despre progresul legislativ al epocii.

Tot în acest context, au fost descoperite plăcuțe de argilă în orașul-stat sumerian Uruk (datând din anul 3.500 î. Hr.), se presupune că acestea conțineau reprezentări/înregistrări ale câștigurilor/veniturilor, sau sumelor încasate pentru diferite tipuri de bunuri, sau activități, inclusiv cele din vânzarea sau cumpărarea de sclavi. Aceste plăcuțe reprezintă una dintre cele mai vechi și în același timp reprezentative descoperiri care ne confirmă că, încă din antichitate existau forme rudimentare de evidență a schimburilor de bunuri și servicii, specifice contabilității. Practic, acesta este și motivul care susține ideea că odată cu dezvoltarea comerțului și implicit a economiei, a apărut necesitatea de a perfecționa *metodele de contabilizare*, pentru a putea face față volumului tot mai mare de evenimente și tranzacții.

O altă civilizație care a contribuit activ la dezvoltarea unor sisteme contabile avansate, a fost civilizația egipteană. Mulți istorici au observat și au dedus prezența metodelor contabile încă din perioada pre-faraonică. Cea mai veche formă de contabilitate egipteană provine din Dinastia I, a Regelui "Șarpe" și datează cu aproximație din anul 3000 î.Hr.¹² Această civilizație devine faimoasă de la începutul vechii împărății, în 2686 î.Hr. până la sfârșitul noii împărății în 1069 î.Hr. Datorită inovațiilor din domeniul aritmetic, geometric, precum și în domeniul scrierii și a mijloacelor folosite, remarcabilă fiind trecerea de la lut la foi de papirus. În perioada „faraonică”, după unirea celor două regate ale Egiptului de Sus și de Jos, tehnica contabilă egipteană cunoaște o evoluție remarcabilă, deoarece apare pentru prima dată conceptul de inventar și de evidență analitică a stocurilor, dar și a primelor forme de bilanț, de previziuni și de raportări periodice.

O altă civilizație reprezentativă este civilizația greacă, din păcate însă, nu există multe documente datate din acea perioadă. Principala cauză se datorează faptului că, artefactele sau documentele grecești au fost gravate pe plăci de marmură, iar în urma războaielor, acestea au fost folosite ca material de construcție pentru clădiri. Din acest motiv, multe dintre ele s-au pierdut, de asemenea, multe plăci au fost folosite, de exemplu, pentru construcția pereților din Atena. Totuși,

⁷Édouard Lartet (Saint-Guiraud, 15 aprilie 1801 - Seissan, 28 ianuarie 1871) a fost paleontolog, geolog și antropolog francez

⁸Besta, F. 1916. La ragioneria, seconda edizione riveduta ed ampliata con il concorso dei professori Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon, Parte Prima, Ragioneria Generale, Volume II, Dott. Francesco Vallardi, Milano, pag. 414

⁹Melis, F. 1950. Storia della ragioneria. Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica, Dott. Cesare Zuffi, Bologna, pag. 30-31.

¹⁰ Prima fază a paleoliticului superior se caracteriza prin unelte de silex fin și prin apariția uneltelor de os.

¹¹Galassi, G. 1997. Recenti sviluppi dell'archeologia della ragioneria. I contributi di Denise Schmandt-Besserat e di Richard Mattessich, in Storia della Ragioneria. Anno I, n. 0

documentele contabile și administrative descoperite ne pot oferi date cu privire la principalii actori și oficiali implicați în contabilitatea elenă, din acea perioadă:

1. *Epigrafii*¹³ erau cei care țineau cărțile contabile grecești de tip public-statal.
2. *Antigrafii* erau cei care controlau înregistrările contabile de tip patrimonial, de asemenea aceștia mai verificau și natura intrărilor și ieșirilor din patrimoniu și regularitatea acestor fluxuri.
3. *Logistii* erau cei care se reuneau în comitete, aveau sarcina specifică de a controla și de a verifica rapoartele care erau întocmite de administratorii afacerilor publice (acestea erau primele forme de control contabil).

Un aspect important de menționat este că, cu ajutorul narațiunilor lui Demosthenes,¹⁴ s-au putut reconstrui conturile de la Trapeziti¹⁵. Aceștia acordau împrumuturi și primeau depozite, acționând ca schimbători de valută și adesea colectori de taxe în numele statului. Practic, în această perioadă se constată existența unui sistem bancar organizat, chiar dacă vorbim ca și perioadă istorică, de antichitate.

În același timp, se face remarcată și civilizația romană care a cunoscut o puternică dezvoltare datorită cuceririlor teritoriale făcute. Expansiunea teritorială reprezintă un aspect important, deoarece influențează intensificarea activităților de comerț, activitatea de piață și implicit dezvoltarea economică. Stăpânirea unui anumit domeniu teritorial oferea posibilitatea de a impune taxe și tribune către populația supusă. Acest aspect a condus în timp la îmbunătățirea administrației publice romane, dar și la o practică contabilă capabilă să prezinte rezultatul acestor operațiuni de schimb, și în același timp să cuantifice și să înregistreze valori foarte mari de trezorerie. Un alt factor care a condus la dezvoltarea economiei romane l-a reprezentat controlul asupra Mării Mediterane care garanta predominarea rutelor comerciale maritime.¹⁶ În aceste condiții, s-ar crede că romanii cunoșteau anumite forme de contabilitate și de inventariere, bine structurate în contextul unei economii care devenea tot mai înfloritoare.

Un moment considerat cheie în evoluția contabilității a fost atunci când cultura romană a asimilat cultura contabilă greacă. Ca urmare a acestei fuziuni (a două culturi contabile remarcabile pentru acea perioadă), această civilizație a fost considerată de unii istorici ca fiind prima care a descoperit metoda contabilității în partidă dublă.

În ce privește principalele registre contabile din acea perioadă, acestea erau:

- *Kalendarium* era practic un caiet, unde se notau/înregistrau plățile, încasările, capitalul împrumutat și cel primit, alături de dobânzile aferente; acesta mai era numit și *Caiet de datorii*
- *Codex accepti et expensi* a fost primul registru în care se consemnau angajamentele de plată și valoarea sumelor ajunse la scadență, care trebuiau colectate. Unii cred că acest registru este similar cu o *agendă de evidență a numerarului*, mai poartă denumirea de registru de venituri și cheltuieli, deși unii autori îl consideră o primă formă a jurnalului de casă.
- *Codex rationum* sau *Registrul conturilor* a fost principalul registru contabil care arăta la fel ca actualul registru Cartea Mare;
- *Adversaia* sau *Ephemeris* era un document de "prima notă" de tipul notelor explicative de azi, în care au fost înregistrate și adnotate amintiri și întâmplări, într-o manieră foarte simplistă;
- *Transcriptitium*, era foarte asemănător cu o anexă de jurnal, aici erau scrise adnotările din înregistrările din *Adversaia*, dar într-o manieră mai detaliată și exactă.

Din păcate, datele din contabilitatea romanilor erau păstrate de obicei sub formă de inscripții pe tablete cerate, care nu au rezistat în timp.

¹³Termenul epigrafie derivă din practica scrisului realizat pe suporturile din lut, sau piatră.

¹⁴Demostene sau Demosthenes (384-322 î. Hr.) a fost un om politic și orator atenian. A fost considerat cel mai mare orator al Antichității, fiind imitat până în Epoca Modernă.

¹⁵Trapezii erau reprezentați de bancheri greci.

¹⁶Este cunoscut faptul ca transportul maritim este mult mai rapid și ieftin comparativ cu cel terestru.

3. Principalele repere privind evoluția contabilității în Evul Mediu

Începând cu Evul Mediu târziu, au apărut primele manuscrise de natură contabil-comercială, de origine italică, care, se pare că au fost întocmite cu ajutorul metodei partidei duble. De aici, putem afirma că se identifică bazele contabilității moderne. Este vorba de publicația venețiană a lucrării lui Fra Luca Pacioli, datată din 1494 și intitulată "*Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita*"¹⁷, dar și a manuscrisului lui Benedetto Cotrugli din 1458, "*L'arte de la mercatura*"¹⁸.

Fără îndoială, elaborarea acestor lucrări au fost posibile datorită revitalizării generale a culturii, a științei, și a intensificării tranzacțiilor comerciale care a avut loc în Evul Mediu, dar mai ales în Veneția care se număra printre principalii protagoniști. Datorită dezvoltării comerțului, călătoriile și transporturile terestre și maritime iau o mare amploare, și în același timp, au început să apară în orașe, noi tipuri de meserii și profesii, cum ar fi: negustorii/comercianții, medicii, notarii, scribii, abatele, maeștrii, etc.

În secolele XII și XIV, republicile maritime¹⁹ au cunoscut o dezvoltare excesivă, unele dintre ele au devenit centre comerciale, făcând din aceste activități un obiectiv esențial și vital pentru renașterea economică, culturală și arhitecturală. Un caz interesant a fost chiar cel al Veneției care la sfârșitul secolului al X-lea, înregistrează un proces accelerat de dezvoltare economică, susținut de mercantilismul maritim aflat în continuă creștere. În aceste condiții s-a impus practic, dezvoltarea concomitentă a diferitelor domenii ale științei, inclusiv al contabilității, pornind de la sistemele contabile din epoca romană.

3.1. Apariția partidei duble: nașterea contabilității moderne

Trebuie să reamintim faptul că, partida dublă s-a dezvoltat pe teritoriul italian, printre „tarabele” comercianților și, cel mai probabil în orașul Veneția. Din punct de vedere istoric, aceasta poate fi identificată oficial odată cu publicarea cărții istorice, intitulată *Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita* de Luca Pacioli în anul 1494, care cuprinde ilustrarea metodei de scriere în partidă dublă, iar cu ajutorul acesteia din urmă, începe logica contabilității moderne. Luând în considerare caracteristicile metodei în partidă simplă, puțin flexibilă și limitată, creșterea volumului de informații și date asistate, au condus la un "*proces de auto-evoluție*" a contabilității care la rândul său a determinat crearea unui tip nou de jurnale contabile specifice metodei în partidă dublă.

În opinia lui Kypta, scribii se întruneau în fiecare an, în grup organizat, pentru a decide limbajul tehnic, abrevierile, clauzele, sintaxa, dispunerea liniilor și coloane, care trebuiau să fie coerente între ele pentru a permite standardizarea înregistrărilor contabile. Persoanele care nu se înscriau dinainte pe listele de participare, erau excluse din grup. Acest lucru a generat în timp un proces evolutiv, bine delimitat atât al tehnicii, cât și al limbajului contabil adaptat la schimbările de context și ținând cont de toate elementele noi, relevante din înscrisurile și registrele contabile, indiferent de cine erau completate.²⁰

Astfel, dezvoltarea tranzacțiilor comerciale din nordul Peninsulei Italiene a condus la o intensificare a activităților economice în general, aspect care a determinat la rândul său nevoia de un sistem contabil din ce în ce mai complex, bazat pe metode noi, mai eficiente și mai flexibile decât partida simplă. Așadar, putem afirma că înregistrările de tip partidă dublă au luat naștere în mod natural, majoritatea istoricilor fiind de acord că s-au născut din inițiativa comercianților, pe „tarabele” și din mâinile lor.

3.2 Metoda venețiană

¹⁷Din acest text, capitolul *Tractatus IX: de computis et scripturis*, care tratează de principiile care stau la baza tranzacțiilor de comerț și a metodelor contabile cu utilizarea partidei duble, este de o importanță deosebită.

¹⁸Manuscrisul lui Cotrugli a fost uitat mulți ani, fiind publicat abia în 1573.

¹⁹Printre cele mai importante: Republica Serenissima a Veneției, Ducatul Amalfi, Gaeta, Pisa, Florența, Ancona, Ragusa și Genova.

²⁰Felten, S. 2015. Accounting evolution to 1400: how to explain the emergence of new accounting techniques?. Routledge Taylor & Francis Group, Accounting History Review 25:2, pag. 161-171.

În anul 1494, Luca Paciolo a publicat în Veneția un compendiu al studiilor matematice, *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportione et Proportionalita*, opera sa fiind interconectată la mai multe limbi străine, un mix între limba greacă și latină, între simboluri și calcule, adică algebră și aritmetică care erau folosite în acele vremuri de comercianți. În cadrul acestei opere, găsim conceptul de "partidă dublă", adică metoda contabilă care înregistrează simultan toate elementele din debitul și creditul unui cont, bilanțul și inventarul. Această idee a fost utilizată ulterior în întreaga Europă sub denumirea de "*Metodo di Vinegia*", adică metoda venețiană.

Obiectivul *Metodo di "Vinegia"* era să-i învețe pe cei interesați cum să păstreze o evidență a bunurilor deținute prin intermediul unor conturi. Bazele conturilor utilizate în contabilitate, în vederea gestionării patrimoniului și o mai bună evidență a tranzacțiilor mercantile, au fost puse în Veneția, devenind mai târziu un punct de sprijin și în activitatea comercianților din țările Europei Centrale și Mediteraniene.

Metoda constă în clasificarea datelor pe două coloane, a debitului (activ) și a creditului (pasiv). Această metodă reflectă în final, prin elaborarea bilanțului, atât situația patrimonială, cât și cea economică și financiară. Bilanțul este completat în cele două coloane (activ și pasiv), iar contul de profit și pierdere, denumit și cont economic, cuprinde la fel ca bilanțul tot două coloane care trebuie completate, (costuri și venituri). Comercianții care au călătorit au avut șansa să difuzeze această metodă, să solicite reglementarea și evaluarea relațiilor lor comerciale, devenind administratorii metodei venețiene.

Autorii care au ilustrat pentru prima dată partida dublă, Benedetto Cotrugli (1458) și Luca Pacioli (1494), au recomandat păstrarea cărților și tipul de scriere specific "Metodei venețiene", ei au fost cei care au publicat primele manuscrise privind partida dublă apărută în Veneția.

În orașul lagunei din Nordul Italiei, Pacioli și-a finalizat studiile de aritmetică și a publicat faimoasa *Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita*. În *Tractatus XI - Distinctio IX*, Pacioli descrie înregistrările în partidă dublă, referitoare la metoda venețiană, considerată de acesta ca fiind cea mai bună dintre toate metodele pe care le-a întâlnit în călătoriile sale. În același context, Domenico Manzoni și Alvise Casanova fac referiri la metoda venețiană scriind că: "[...] *va fi cea mai mare bucurie a mea să știu că această operă va fi apreciată de nobili, experți și comercianți însă, orice altă națiune, considerându-se mai expertă în numărare, va distruge această ordine frumoasă de a păstra jurnalele prin metoda venețiană. [...] Pentru că ei nu cunosc teoria studiată de noi. Pentru că ei nu știu că venețienii au găsit adevăratul mod de a păstra registrele*²¹ și de a proceda în mod obișnuit în orice manipulare a conturilor »cit. Casanova. De asemenea, în colecția Strozianiana din arhiva istorică din Florența se poate observa prezența unui registru datând din anul 1382 în care, pe prima pagină, se pot citi următoarele: "*Această carte a fost scrisă de Folcho da Firenze [...] în ea voi scrie cine îmi este dator și cine va primi [...] și o voi scrie în metoda venețiană*"²².

3.3 Registrele contabile

Primele cărți (sau jurnale) aveau o formă și o structură diferită. Acest lucru se datora simplului motiv că, în momentul respectiv nu existau reguli și norme generale pentru completarea lor. Jurnalele erau păstrate în secret de proprietari, de obicei negustorul era singurul care îl putea completa sau, în cazul în care acesta nu reușea apela la tovarășii săi de încredere, sau membri de familie.

Datorită metodei partidei duble, între registre și conturi, s-au realizat relații sistematice, care erau absente în partida simplă și care au permis închiderea și "clasificarea" acestora la sfârșitul exercițiului. Această metodă a permis întocmirea unei balanțe de verificare care asigura corectitudinea înregistrărilor. Astfel, în partida dublă, suma unei înregistrări a fost scrisă de trei ori:

²¹ Casanova se referea la păstrarea registrelor contabile.

²² Besta, F. 1916. *La ragioneria*, seconda edizione riveduta ed ampliata con il concorso dei professori Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon, Parte Prima, *Ragioneria Generale*, Volume III, Dott. Francesco Vallardi, Milano, pag. 328.

una în *Libro Giornale* și două în cele două conturi diferite ale *Libro Mastro*, în final era necesar să se obțină același rezultat, în caz contrar bilanțul, sau înregistrările erau incorecte.

În forma lor cea mai tradițională aceste registre au fost: *Libro Mastro* (sau jurnalul Cartea Mare), cunoscut și sub denumirea de *Libro Grande* sau Registru Mare; *Libro Giornale*²³ sau Zornal, cunoscut sub denumirea de Registrul Jurnal.

3.3.1 Libro Mastro sau Libro Grande

În jurnal scrierile erau grupate făcând referire la același bun, formându-se astfel conturi, partide și nume. Faptele referitoare la venituri și creșteri de valoare au fost păstrate separat (în coloana veniturilor) de cele aferente ieșirilor și scăderilor de valoare care făceau obiectului contului (în coloana cheltuielilor). Acest lucru a fost realizat prin crearea a două secțiuni longitudinale puse față în față: una care reprezenta debitul (a avea), cealaltă creditul (a da). Aceste expresii au fost întotdeauna plasate după titlul contului, la prima înregistrare a secțiunilor și au fost omise în cele ce urmează. Data completă a fost introdusă în partea explicativă a înregistrării, după ce a fost completat debitul și creditul, sau la începutul descrierii, dacă acest lucru nu se putea stabili exact, se omitea.

3.3.2 Libro Giornale sau Zornal în dialectul venețian

Acest registru prezintă o formă și o structură bine determinată și a fost utilizat pentru a scrie modul de gestionare a tranzacțiilor efectuate prin introducerea intrărilor în conturi individuale, în funcție de ordinea temporală în care au avut loc. Numărul paginilor au fost la jumătate față de cel al *Libro Mastro*. Fiecare pagină a fost împărțită în două coloane principale: prima (cea din stânga) descria faptele, în timp ce cealaltă (cea din dreapta) descria sumele de bani. Cu timpul, legăturile dintre cele două registre au crescut, pentru a putea facilita transcrierea înregistrărilor. Pe urmă au fost adăugate și numere de referință la structura din *Libro Mastro* printr-o nouă coloană, în stânga paginii urmând ca mai târziu, să se adăuge o a patra coloană pentru a obține un rezultat privind numerele și ordinea tranzacțiilor. Datele introduse inițial în coloana înregistrărilor (în coloana din stânga) erau raportate pe lună și zi, la începutul fiecărei coloane a jurnalului, fiind scrise între două linii orizontale deasupra părții descriptive. Mai jos vom ilustra două exemple practice în acele vremuri:

XL	Jesu Christe MDLVI in Venetia
	De Marzo in giorno de Marti - Lazo D. I° p.L.
Sau:	
	+ in X nomine MCCCXXX adi VI Zennaro. In Venetia +

Figură nr. 1 – Exemple de înregistrări ale datelor

Înregistrările cu privire la partida dublă reprezintă o expresie a egalității între debit și credit care a fost ulterior efectuată în conturile din Registrul Cartea Mare/ *Libro Mastro*, iar după ce au fost raportate au fost marcate cu una sau cu două linii pentru a evidenția dacă înregistrarea a fost făcută după metoda partidei simple sau după metoda partidei duble. În mod normal, pentru fiecare înregistrare în *Libro Giornale* au existat două prezentări/sitematizări de conturi în *Libro Mastro* și pentru fiecare sumă înscrisă în credit, aceasta fost reluată în debit și viceversa. În cele din urmă, închiderea conturilor a fost efectuată exclusiv în *Libro Mastro*.

Titlurile conturilor au început cu celula "Per" urmată de subiectul legat de eveniment și ulterior separate de un apostrof urmat de celula "a" și de descrierea faptului, adesea terminat cu

²³Echivalentul cu Registrul Jurnal

"val" (valoare). Pentru o mai bună înțelegere vom prezenta în figura de mai jos exemple de înregistrări contabile din *Libro Giornale*, în funcție de ordinea cronologică în care au avut loc, înscrierile datează din perioada anilor 1400 și 1550:

9	Per Nichollo Barberigo *a chassa contadi a maestro Troilo per insegnarme l'Abaco, val	L. - s. VI d. - p. -
2		
18	Per spese de viver da chassa ** a chassa contadi da di primo marzo fin adì 28 fevrer chome apar a libro delle spese a menudo	L. II s. III d. I p. 4
7		
5	Per cassa // a pro d'imprestidi per conto del monte novissimo contadi da messer vido memo cassier per la paga de settembre presente per el cavedal de Ducati 495 d. 17 a 2 1/2 per cento, Duc. 12 d. 12 p. 12, val	L. I s. IV d. IX p. 12
11		

Figură nr. 2 – Exemple de înregistrări contabile datând din perioada 1400-1550

Sursă: Adaptare pe baza informațiilor din Romanin, S. 1853. Storia documentata di Venezia. Pietro Naratovich tipografo editore, Venezia

De-a lungul anilor, apostrofele au devenit două, așa cum a sugerat Luca Pacioli în publicația sa, iar în cele din urmă acestea s-au transformat în două segmente oblice (sau bare, tipul //) la mijlocul anilor 1500, care se regăsesc și în publicațiile lui Manzoni²⁴ și lui Casanova²⁵.

3.3.3 Alte documente complementare sau explicative

Memorialul (*Vacchetta* sau *Squarcia foglio*) acest document contabil nu avea o formă fixă, era un document de note structurate în funcție de preferința negustorului. Mai precis acesta era carnetul sau agenda pregătitoare al *Libro Giornale* și *Mastro*, în care erau reunite toate evenimentele, faptele, tranzacțiile și plățile făcute și înregistrate. În această agendă erau scrise faptele care au avut loc în timpul zilei, subliniind datele necesare pentru completarea celor două registre principale.

Ulterior au existat numeroase alte documente complementare sau explicative, de diferite tipuri și forme, numite *Libri Ausiliari* (registre auxiliare), acestea erau *Prima Nota* (prima notă), *Libro delle lettere importanti* (Registrul scrisorilor importante), *Libro dei Rezerveri* (Raportul de control), *Libro dei ricordi* (Registrul amintirilor), *Libro dei Salari* (Registrul salariilor) și așa mai departe. Deși evenimentele relevante puteau fi înregistrate direct în jurnalele principale, în documentele secundare se marcau faptele minore, iar la sfârșitul fiecărei săptămâni, sau luni erau consemnate în *Libro Mastro*.

Concluzii

În *grosso modo*, cam aceasta ar fi o prezentare succintă a principalelor repere din istoria contabilității, de la primele ei forme de manifestare până la apariția conceptului de partidă dublă. Bineînțeles, noi am insistat doar asupra prezentării principalelor evenimente, deoarece istoria este amplă și nu poate fi cuprinsă în câteva pagini. Datorită acestui fapt, am hotărât să vorbim numai de acele aspecte esențiale care privesc istoria contabilității și a căror influențe s-au păstrat până azi.

Contabilitatea a apărut din necesitate, acest lucru se poate observa încă din preistorie, unde oamenii au simțit nevoia de a organiza hrana pe care o procurau, pentru a o putea distribui eficient în cadrul comunităților din care faceau parte. Adâncindu-ne în istorie am aflat de mai multe civilizații care au lăsat dovezi privind folosirea metodelor contabile. Acest lucru ne arată că indiferent de zona geografică, practic, unde existau comunități de oameni existau și forme rudimentare ale înregistrărilor contabile. Dezvoltarea economiei este principalul factor care

²⁴Domenico Manzoni, *Libro mercantile, ordinato col suo giornale & alfabeto, per tener conti doppi al modo di Venetia* Comin edit. Trino, 1573, Milano

²⁵Casanova, A. 1558. *Specchio lucidissimo, nel quale si vedeno essere diffinito tutti i modi, e ordini de scrittura, che si deve menare nelli negoziamenti della mercantia, cambii, recambii, con li loro corrispondente, disgarbugliando e illuminando l'intelletto a negotianti*, edit. Comin da Trino di Monferrato, Venezia.

contribuie la avansarea științei contabile aspect dovedit de inovațiile periodice înregistrate în acest domeniu și care apăreau întodeauna în marile centre economice.

În concluzie, revenind la ideea de la începutul lucrării privind importanța cunoașterii istoriei într-un context al globalizării, da, este important să cunoaștem rădăcinile acestei științe, deoarece cunoscând evoluția contabilității de la origini ne ajută să nu uităm scopul pe care aceasta îl are, mai precis acela de a oferi informații celor interesați, care poartă denumirea de utilizatori ai informației contabile. Revenind și la personalitatea profesorului Dumitru Rusu căruia îi dedicăm acest omagiu prin intermediul acestei lucrări, nu trebuie să uităm afirmațiile Domniei Sale: „cultura nu reprezintă un lux, ci o stringentă necesitate”. Acestea fiind relatate ne dorim să fi reușit a stârni interesul, de a afla mai multe despre traiectoria parcursă de această ramură a științelor economice, numită contabilitate, de la formele ei cele mai rudimentare până la stadiul în care aceasta a ajuns în prezent.

Bibliografie

1. Besta, F. 1916. *La ragioneria*, seconda edizione riveduta ed ampliata con il concorso dei professori Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon, Parte Prima, Ragioneria Generale, Volume III, Dott. Francesco Vallardi, Milano, pag. 328; pag. 414
2. Casanova, A. 1558. *Specchio lucidissimo*, nel quale si vedeno essere diffinito tutti i modi, e ordini de scrittura, che si deve menare nelli negoziamenti della mercantia, cambii, recambii, con li loro corrispondente, disgarbugliando e illuminando l'intelletto a negotianti, edit. Comin da Trino di Monferrato, Venezia.
3. Cianniello, A. 1981. *Lineamenti di storia della ragioneria*, Giannini Editore, Napoli, pag. 5
4. Domenico Manzoni, *Libro mercantile, ordinato col suo giornale & alfabeto, per tener conti doppi al modo di Venetia*, Comin edit. Trino, 1573, Milano
5. Egidio Giannessi, *I precursori in economia aziendale*, quarta edizione, Giuffrè, Milano, 1980
6. Felten, S. 2015. *Accounting evolution to 1400: how to explain the emergence of new accounting techniques?*. Routledge Taylor & Francis Group, Accounting History Review 25:2, pag. 161-171.
7. Galassi, G. 1997. *Recenti sviluppi dell'archeologia della ragioneria. I contributi di Denise Schmandt-Besserat e di Richard Mattessich*, in *Storia della Ragioneria*. Anno I, n. 0
8. Masi, V. 1963. *La ragioneria nella preistoria e nell'antichità*, Tamari Editore, Bologna
9. Melis, F. 1950. *Storia della ragioneria. Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, Dott. Cesare Zuffi, Bologna, pag. 30-31.
10. Pacioli, L. 1494. *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*, in *Distincio IX - Tractatus XI*, Paganino de Paganini, Venezia
11. Stefano Coronella, *Storia della ragioneria italiana. Epoche, uomini e idee*, FrancoAngeli, Milano, 2014