

# Histoire de la comptabilité dans un espace central-européen.

## Une approche critique

---

ADELA DEACONU, GHEORGHE FĂȚĂCEAN,  
CRINA IOANA FILIP

### Introduction

**C**ETTE ÉTUDE est une recherche critique sur l'histoire de la comptabilité roumaine, notamment transylvaine. Nous avons creusé les sources de la pratique et de la théorie comptable aussi loin que possible pour identifier leurs phases embryonnaires et nous nous sommes arrêtés à la fin de la Deuxième Guerre mondiale.

Il existe deux raisons à la base de nos choix de recherche, qui essaient de remplir un vide existant dans la recherche internationale sur l'histoire de la comptabilité. Premièrement, il existe très peu de textes sur l'histoire comptable des contextes non-américains et pour les périodes antérieures au XX<sup>e</sup> siècle.<sup>1</sup> Deuxièmement, analysant les textes dédiés à l'espace roumain qu'on puisse trouver dans des magazines et livres internationaux en anglais, nous constatons une préférence pour la période post-communiste, à savoir le passé récent<sup>2</sup> et une présence réduite de textes sur la période pré-communiste.<sup>3</sup> Cette étude offre des détails sur un espace et une période peu connues aux lecteurs roumains et étrangers.

L'objectif de notre recherche est l'analyse comparative de l'histoire de la comptabilité transylvaine par rapport à l'évolution de l'environnement économique pour répondre à la suggestion de Rezaee<sup>4</sup>, qui estime que le rapport entre la comptabilité et l'histoire de l'économie est peu connu. La comptabilité « apparaît, s'épanouit et dégénère en même temps que la civilisation économique dans les diverses régions et aux différentes époques de son histoire ». <sup>5</sup> D'autres auteurs<sup>6</sup> affirment que l'étude de l'histoire de la comptabilité implique la nécessité d'étudier son histoire économique, notamment l'histoire du commerce, car l'existence de la comptabilité, en tant que science applicative, est due à l'existence des activités économiques.

Il est prouvé que l'interdépendance des facteurs ayant une influence sur la comptabilité, exprimés dans un certain lieu ou moment<sup>7</sup>, détermine des phases d'évolution qui varient d'un système comptable à l'autre en fonction du contexte national et international. Cette étude adopte un découpage en périodes inspiré de la dynamique économique de la région, dans la mesure où les études que nous connaissons ont adopté des critères comptables pour décrire l'évolution de la comptabilité.

A cet effet, la section 2 présente la méthode de recherche, le découpage en périodes et le cadre conceptuel de la recherche. La section 3 présente le contexte économique roumain de 1541 à 1945. La section 4 ajoute le panorama comptable au panorama économique de la même période. Enfin, la section finale interprète la dynamique de la comptabilité et les facteurs économiques d'influence pour illustrer la relation entre les deux.

## 2. Conception de l'étude et données

L'OBJECTIF DE cette étude est de vérifier la thèse soutenue par certains historiens économiques, dont W. Sombart (1902), qui, dans son livre *De Moderne Kapitalismus*, affirme qu'il existe un rapport entre l'apparition du capitalisme et l'apparition de la comptabilité en partie double. Pour présenter la spécificité de l'histoire comptable transylvaine, nous avons opté pour les aires d'analyse suggérées par Carnegie et Napier (2002) : Période, Place, Professionnels, Pratiques, Propagation, Produits et Profession.

Parmi ces sept facteurs d'analyse, la *Période (1)* étudiée couvre l'intervalle du XVI<sup>e</sup> au XX<sup>e</sup> siècle, à partir de 1541 et jusqu'à la Deuxième Guerre mondiale en Europe (1945). Ces choix sont basés sur l'étude des découpages en périodes que nous avons identifiés dans les textes sur l'histoire économique. Suite à une analyse comparative de plusieurs textes<sup>8</sup>, nous avons défini des étapes historiques d'évolution de la comptabilité dans le cadre de l'intervalle choisi (1541-1945). Ainsi, en plus des étapes 1541-1711 et 1712-1849, nous avons repris des étapes pour lesquelles nous avons identifié des similitudes de traitement, à savoir 1850-1900, 1901-1918, 1919-1945. Par conséquent, notre découpage en périodes est différent des découpages utilisés dans les études d'histoire comptable existants, car nous adoptons le découpage utilisé pour l'histoire économique spécifique de la Transylvanie.

La *Place (2)* ou zone géographique est la Transylvanie, une ancienne province annexée définitivement à l'État national roumain en 1918.

Concernant les dernières aires d'analyse, nous décrivons les *Pratiques (3)*, la *Propagation (4)* et la *Profession (5)*. Nous considérons que les *Professionnels* sont compris dans la *Profession* et que les *Produits* sont assimilés aux théories et pratiques comptables.

Concernant les techniques de recherche liées au type de données utilisées<sup>9</sup>, cette étude fait appel à l'historiographie ou l'étude critique de la littérature économique et comptable (1), et à la recherche documentaire (2). Les informations sont directes, primaires (a), ou indirectes (matériel d'histoire économique/comptable) (b), portant sur l'évolution économique et l'évolution de la théorie et de la pratique comptable ; et des données d'archive (c), portant sur la pratique comptable.

### 3. Évolution économique de la Transylvanie du XVI<sup>e</sup> au XX<sup>e</sup> siècle

**É**TAPE 1541-1711. Au milieu du XVI<sup>e</sup> siècle, l'Empire ottoman élargit sa domination vers la Hongrie, et la Transylvanie sort de sa juridiction et établit des rapports de vassalité-suzeraineté avec l'Empire.<sup>10</sup> Le XVI<sup>e</sup> siècle est caractérisé par le développement du commerce transylvain avec les principautés roumaines et avec d'autres pays européens. Du XVI<sup>e</sup> au XVIII<sup>e</sup> siècle, la Transylvanie subit de grands changements économiques (développement de l'agriculture, volonté d'obtenir du profit de la réserve féodale, des ventes occasionnelles de la production allodiale, une tendance à élargir et à séparer les terres allodiales en parallèle de la fragmentation des tenures<sup>11</sup>). Une certaine industrie se développe, surtout dans les villes de Cluj, Timișoara et Brașov<sup>12</sup>. Vers 1633, les commerçants grecs s'installent en Transylvanie, à Cluj, étant soutenus par l'Empire pour assurer la compétition avec les corporations saxonnes.<sup>13</sup>

**Étape 1712-1849.** A la fin du XVII<sup>e</sup> siècle et au début du XVIII<sup>e</sup> siècle, la Transylvanie faisait partie de l'Empire des Habsbourg.<sup>14</sup> Ensuite, l'instabilité politique dans la région s'accroît (les guerres russo-turques et russo-turco-autrichiennes), ce qui a un impact sur les principautés roumaines aussi, en générant de l'insécurité existentielle et patrimoniale, et menant à une limitation de l'initiative économique et du cumul.<sup>15</sup> L'économie transylvaine, quoique essentiellement agraire, fait des pas vers le développement industriel.<sup>16</sup> Au XVIII<sup>e</sup> siècle, on voit se développer l'industrie à domicile (surtout aux alentours de Brașov), et pendant la première moitié du XIX<sup>e</sup> siècle, on constate une concentration des manufactures.<sup>17</sup> Les catégories sociales des commerçants, prêteurs et artisans surgissent et se renforcent en Transylvanie. Au début du XIX<sup>e</sup> siècle apparaissent les premières institutions de crédit.

**Étape 1850-1900.** Après 1867, la Transylvanie se retrouve sous le régime austro-hongrois.<sup>18</sup> La Révolution de 1848-1849 apporte des revendications politiques et sociales. Dans l'esprit du libéralisme économique, des revendications de liberté industrielle et commerciale surgissent par l'élimination des privilèges des corporations d'origine féodale.<sup>19</sup> Des transformations profondes interviennent au niveau des relations de propriété.<sup>20</sup> L'édit impérial de 1850<sup>21</sup> prévoit la création des chambres de commerce et d'industrie de Brașov, Cluj et Timișoara. Après ce revirement économique, on constate un ralentissement économique à partir de 1867.<sup>22</sup> Après 1875, la situation économique de la Transylvanie s'améliore et les disparités régionales dans l'empire s'estompent.<sup>23</sup> L'industrie et le commerce dépendaient du capital étranger.<sup>24</sup>

**Étape 1901-1918.** Selon Balog<sup>25</sup>, le processus de création de plusieurs institutions de crédit roumaines qui assuraient la base matérielle pour le renforcement de la bourgeoisie autochtone est définitoire pour cette étape. Il constate que la bourgeoisie en ascension adopte une politique de libre échange dans un contexte de protectionnisme économique croissant. Quoique les exigences de l'économie roumaine restent principalement agraires, on commence à devenir conscient du rôle de l'industrie et du commerce.<sup>26</sup>

**Étape 1919-1945.** Après l'unification de 1918, la Transylvanie était considérée la région la plus industrialisée du pays et son développement prend ampleur.<sup>27</sup> L'année 1940

marque un déclin du domaine industriel, notamment à cause de la perte de territoires suite au Pacte Molotov-Ribbentrop.<sup>28</sup> À la fin de la troisième décennie du XX<sup>e</sup> siècle, l'économie de marché concurrentielle et fonctionnelle est renforcée<sup>29</sup>, alors que l'entre-deux-guerres, où l'économie roumaine connaît un développement relativement ample, notamment industriel, est soutenu par une politique économique stimulante.<sup>30</sup>

## 4. Évolution de la comptabilité en Transylvanie du XVI<sup>e</sup> au XX<sup>e</sup> siècle

CETTE SECTION traite de la dynamique de la comptabilité transylvaine dans son environnement, en utilisant les caractéristiques présentées dans la section 2. Vu que la *Période* et la *Place* ont été présentées dans la section 2, étant communes à tout l'intervalle analysé, il reste à analyser les *Pratiques*, la *Propagation* et la *Profession*.

### Étape 1541-1711

#### *Pratique*

Demetrescu et Horomnea indiquent l'utilisation des registres de recettes et dépenses, des livres et registres douaniers, des documents princiers qui attestent la présence d'écrits comptables à Sibiu, Braşov et Râşnov.<sup>31</sup> Les propriétaires de terres tenaient une sorte de comptabilité sur les dépenses, les recettes et les résultats pour une certaine période. À leur tour, les villes-cités d'autrefois préparaient des comptes<sup>32</sup>, ce que nous avons observé aussi dans les Archives nationales dans les *Comptes de la ville de Cluj de 1558 à 1796*.

Voinea considère que les Vénitiens et les Génois qui faisaient du commerce de blé dès 1556 à Braşov auraient répandu les secrets de cet art indispensable à tout commerçant qui veut connaître, par l'intermédiaire de comptes systématiques, l'évolution de son commerce.<sup>33</sup>

Pour la période du XVI<sup>e</sup> au XVIII<sup>e</sup> siècle, nous avons extrait de la littérature sur l'histoire économique de la région des références que nous considérons comme des preuves de l'imminence des premières formes de comptabilisation des transactions. Par exemple, chez Pop I.A.<sup>34</sup> :

*investigation des comptes, comptes des propriétés féodales et urbaines, comptes rendus des différents travaux effectués sur les domaines, comptes des centres hospitaliers de Cluj du 17<sup>ème</sup> siècle qui démontrent des dépenses de personnel, de matériel et d'aliments, inventaires des domaines féodaux du 17<sup>ème</sup> siècle, écrits douaniers.*

Nous renforçons ces preuves par nos propres recherches des sources primaires de données, notamment les *Comptes de la ville de Cluj de 1558 à 1796* et les *Comptes princiers/Situations économiques*, fonds J.M. Moldovan, une collection d'archives qui comprend des documents de 1608-1798 appartenant aux cours princières de plusieurs localités transylvaines. Les documents, en latin et en hongrois, révèlent la tenue de mémoires et l'utilisation d'expressions telles que *situation des paiements des domaines princiers*,

*situation des biens livrés pour l'organisation des diètes, revenu annuel des exploitations, situation des dépenses pour 6 mois, situation des payeurs d'impôts.*

Rusu et Cuciuoreanu attestent eux aussi que beaucoup de maisons de commerce de Braşov pratiquaient le calcul économique et tenaient une comptabilité en partie double selon la coutume vénitienne (se référant aux étapes courante et suivante de notre découpage).<sup>35</sup>

En étudiant les archives de la compagnie des commerçants grecs de Sibiu, par un traitement chronologique des documents commerciaux de plusieurs maisons de commerce pour la période 1473-1868, nous avons identifié des références suggestives pour l'évolution de la pratique comptable pendant cette période<sup>36</sup>. Les premiers écrits qui ont attiré notre attention datent de 1694-1697 et suggèrent des transactions économiques ayant des incidences comptables<sup>37</sup> :

*a encaissé... a prêté... inscrit dans le registre les marchandises vendues... le capital contient aussi la part d'héritage reçue...*

### **Propagation**

Selon Voinea<sup>38</sup>, la littérature comptable ne peut pas compter de documents imprimés parmi ses produits avant 1600. Nous avons donc cherché des documents imprimés après 1600 et nous avons investigué la littérature économique/comptable, mais nous n'avons découvert aucun indice avant 1817, donc l'étape historique courante ne peut être prise en compte pour attester la caractéristique *Propagation*.

Pour la *Profession* nous n'avons pas d'indice non plus.

### **Étape 1712-1849**

#### **Pratiques**

Reprenant l'étude des archives de la compagnie des commerçants grecs de Sibiu, nous avons identifié des termes comptables spécifiques seulement à partir de 1781<sup>39</sup> :

*dressent un bilan dans le registre sur les marchandises qu'ils possèdent, sur les dettes qu'ils ont encaissées, sur les recettes des domaines, sur le capital qu'ils possèdent et sur les dettes qu'ils ont à payer.*

À partir de 1790-1791 et jusqu'en 1813, on voit apparaître de plus en plus de termes comptables ou renvois à des documents qui justifient des enregistrements comptables<sup>40</sup> :

*pour un crédit de 2.433,50 florins hongrois et un débit... il a reçu une commission... les crédateurs du banqueroutier Atanasie... pour lequel il a crédité leur partie... pour payer à... pour la provision de Safranu au mont-de-piété pour 330 florins d'or... ont été expédiées par récépissé à Sibiu...*

Ultérieurement (1820-1821), on voit apparaître des mentions explicites à la comptabilité en partie simple, aux comptes des personnes, qui sont suggérés par les expressions suivantes<sup>41</sup> :

*débitant Sofranu dans un nouveau compte... il fait un compte pour Manicati Safranu ayant un débit et un crédit de 1.928,15 fl.m.c. pour la période... Les montants de... sont enregistrés dans les parties de crédit et ils devaient être encaissés de la caisse... de quoi a été crédité Lițu*

En étudiant les archives des maisons de commerce des commerçants grecs de Brașov, Filip constate l'existence de bilans pour des périodes de maximum six mois, pendant la période 1816-1818, ainsi que d'autres écrits comptables et des listes de comptes.<sup>42</sup>

Les premiers signes concernant la tenue d'une comptabilité en partie double apparaissent en Transylvanie dans les registres comptables de Constantin Popp de Sibiu (1799) et de Ioan et Constantin Cepleanu de Brașov (1811).<sup>43</sup> En outre, l'utilisation des enregistrements comptables en partie double est révélée indirectement pour le XVIII<sup>e</sup> siècle, car il est attesté que parmi les premiers commerçants roumains qui ont appliqué la partie double se trouvent des personnes de Transylvanie (les frères Marcu ou Zumbru qui ont fait du commerce avec la Valachie et la Moldavie pendant un siècle).<sup>44</sup>

### *Propagation*

Après 1800, on a commencé à publier des textes sur la comptabilité, mais ceux-ci ne représentaient pas une pensée comptable proprement-dite roumaine, mais plutôt la reprise de concepts et pratiques étrangères (traductions de textes français et allemands).<sup>45</sup> En 1837, le livre « Pravila Komertială » (Normes commerciales) de E.I. Nikifor, de grande valeur historique, est publié à Brașov en roumain, mais utilisant l'alphabet cyrillique. Le livre contient des notions d'éducation religieuse et civique concernant l'activité des commerçants, des notions courtes de comptabilité, de droit commercial et d'arithmétique commerciale. Nous estimons comme significatif le fait que E.I. Nikifor insiste sur l'importance des écrits en partie double qui peuvent assurer un bon fonctionnement et l'utilité du commerce. Il mentionne<sup>46</sup> :

*la tenue de registres périodiques, où scrittura doppia veut dire qu'une position est inscrite deux fois dans le registre : tout d'abord dans le manuel (le journal) et de là dans le maître*

Suite aux exigences croissantes des entreprises, l'étude de la comptabilité se développe en 1831-1835. Les écoles secondaires générales étaient d'origine allemande et avaient pour but de former des spécialistes en agriculture, industrie et commerce.<sup>47</sup> En 1830 une première école de commerce existait à Brașov, où on enseignait des éléments utiles au management des affaires, y compris la comptabilité.<sup>48</sup>

### *Profession*

Pendant la deuxième moitié du 18<sup>ème</sup> siècle, le commerce roumain acquiert une certaine stabilité et continuité, car en même temps que les marchandises, on voit arriver des comptables étrangers (grecs, arméniens, italiens, français)<sup>49</sup>. En outre, la comptabilité prouve son utilité pour les entreprises industrielles débutantes<sup>50</sup>. Lumperdean montre comment on a commencé à mettre un accent croissant sur la formation professionnelle des commerçants, car cette activité exigeait des opérations de crédit, de rédaction de la correspondance commerciale, de calcul et de tenue d'une comptabilité en partie double.<sup>51</sup>

## Étape 1850-1900

### *Pratiques*

Les chambres de commerce et d'industrie ont été des ferments du développement de la comptabilité en soutenant son enseignement, et, plus directement, en fournissant dans leurs archives des preuves irréfutables concernant la rédaction annuelle du bilan, la situation des dépenses et des recettes, la préparation et l'envoi des devis de dépenses.<sup>52</sup>

Panțu et Vlaicu, dans un livre décrivant l'activité du commerçant de l'époque, mentionnent les registres comptables en tant qu'exigence professionnelle, à côté d'une série de normes éthiques<sup>53</sup> :

*tenir des registres numérotés... où introduire les activités quotidiennes... de sorte que les registres révèlent à tout moment l'état de sa fortune (journal, inventaire et recueil de copies)... au début de son activité et ensuite tous les ans ou au plus tard tous les deux ans il est tenu de faire un inventaire et un bilan de son activité*

Les auteurs dédient le dernier chapitre de leur livre à la comptabilité, où ils définissent la comptabilité et ses notions spécifiques : *Il nous paraît utile de présenter, pour observer les étapes de la comptabilité, la nécessité pour la comptabilité commerciale [...] d'une comptabilité simple (portant sur la situation générale de l'activité) et d'une comptabilité double (portant sur la situation détaillée et la présentation du bénéfice pour chaque groupe de marchandises, d'articles, ce qui implique la tenue de plusieurs registres, de comptes doubles, attachant le créateur à chaque débiteur)*. Ils mentionnent un autre registre, pour la comptabilité de l'administration publique (*le livre des rubriques*, une sorte de registre maître).<sup>54</sup>

### *Propagation*

La littérature comptable, en particulier la littérature autochtone, est apparue au milieu du XIX<sup>e</sup> siècle.<sup>55</sup>

Selon Rusu et al. (1991:53), pendant les six dernières décennies du XIX<sup>e</sup> siècle, la littérature comptable s'enrichit de traductions et de textes originaux et le nombre d'écoles et d'établissements de culture économique augmente.

### *Profession*

Selon CECCAR<sup>56</sup>, il n'existait pas de cadre légal, les registres étaient tenus par des personnes non-qualifiées, qui assuraient aussi le traitement des données comptables, ce qui a imposé la nécessité d'organiser la profession. Calu<sup>57</sup> relate une action datée de 1888, lorsqu'on a mis les bases du *Cercle des diplômés des écoles commerciales et financières*, en citant un numéro de 1916 de la *Revue générale de commerce et comptabilité*. Ces initiatives aboutissent à un projet de loi établissant un corps des comptables, annulé au commencement de la Première Guerre mondiale.<sup>58</sup>

Dans ce contexte d'essor économique, on insiste davantage sur la direction des usines assurée par des élites formées de personnel administratif, responsables économiques et comptables.<sup>59</sup>

## Étape 1901-1918

### *Pratiques*

Pour cette étape, nous avons recours à la littérature comptable qui s'est développée progressivement et qui décrit les méthodes pratiques de travail en comptabilité.

La *Revue économique*<sup>60</sup> précise que la littérature allemande a influencé la propagation et la compréhension des concepts comptables, et cite, par exemple, le livre du professeur J. Scherber, *Bilanzen nach buchhalterich juridischen Gesichtspunkten*, qui est traduit en extrait dans la revue pour comprendre *l'imposition des débiteurs lors de l'écriture du bilan*. On offre aussi des définitions et des clarifications des concepts comptables.

Lăpedatu<sup>61</sup> présente la méthode F. Hügli, qui explique l'application du système de la comptabilité en partie double : *le titulaire de la comptabilité en partie double utilise deux groupes de comptes, un pour la fortune totale (actifs et passifs), et un autre pour la fortune propre (différence entre les actifs et les passifs)*. I.C. Panțu<sup>62</sup> (1911) met en avant les registres utilisés par les sociétés commerciales sous le nom de *formes de situations*.

En 1910, on retrouve dans les publications des banques des bilans et des renvois à des concepts comptables tels que *profit propre* ou *capitaux propres*.<sup>63</sup>

### *Propagation*

En 1907, on voit paraître à Brașov le premier livre en roumain sur la comptabilité, écrit par I.C. Panțu (*La science des comptes ou la Comptabilité en partie double*)<sup>64</sup>. Cet auteur reconnaît s'être inspiré des livres de G. Kurzbauer, F. Hügli et J. Fr. Schär. À Sibiu on publie le livre de I.I. Lăpedatu, *Études de comptabilité*. Selon Demetrescu<sup>65</sup>, la vulgarisation de la comptabilité dans le milieu rural transylvain est due au professeur de mathématiques G. Trifu. Il a publié en 1909 un livre sur la *Comptabilité simple écrite pour l'école populaire, l'école de rattrapage et pour le peuple*.

La période 1900-1918 est caractérisée par le développement de la culture économique et par l'évolution de la comptabilité en tant que science. La théorie économique prend forme, et les livres de comptabilité publiés en Transylvanie développent les théories des comptes (en particulier les théories personnaliste et matérialiste), par exemple, les livres de I.I. Lăpedatu (1902) et de I.C. Panțu (1907).<sup>66</sup>

L'enseignement économique se généralise et on voit apparaître des gymnasiums ou des écoles supérieures de commerce. En 1910, il y avait en Transylvanie 14 écoles supérieures et 3 écoles commerciales, dont une avec enseignement en roumain, et les autres en hongrois.<sup>67</sup> En 1920 on voit apparaître à Cluj l'établissement d'enseignement supérieur économique qui a assuré l'enseignement et la diffusion de la science comptable.

### *Profession*

En 1908 on voit apparaître la première revue à caractère comptable et commercial : la *Revue générale de commerce et comptabilité*, qui a milité pour l'organisation professionnelle des comptables.<sup>68</sup> Demetrescu soulignait la grande contribution que cette revue, qui a existé pendant un demi-siècle, a eue pour le développement et la résolution des problèmes théoriques et pratiques de la comptabilité en Roumanie.<sup>69</sup>

### *Étape 1919-1945 (3<sup>ème</sup> et 4<sup>ème</sup> décennies du XX<sup>e</sup> siècle)*

#### *Pratiques*

Parlant de l'époque où il a écrit son livre, Tarța<sup>70</sup> plaidait pour un rôle accru de la comptabilité *qui était difficile à comprendre chez nous* en tant que *le meilleur instrument de direction des exploitations et fonction de conscience concernant l'évolution du processus de production*. Le français Liesse<sup>71</sup> avait eu le même discours 20 ans auparavant.

Un périodique des années 1930<sup>72</sup> offre d'autres précisions concernant l'organisation de la comptabilité et le contrôle des comptes, révélant l'existence des commissaires aux

comptes, de modes standard de travail en comptabilité ou dans l'administration, de formulaires type, d'instructions concernant la situation des documents entrés, traités et sortis. On plaide pour l'extrapolation des principes de l'organisation des sociétés commerciales vers les services publics, en citant les livres de H. Fayol et A. Marshall sur les principes économiques.

Un indice de l'officialisation de la partie double en Roumanie est la loi de 1929<sup>73</sup> sur l'application de ce système dans l'administration publique.

### *Propagation*

Pendant cette première partie du 20<sup>ème</sup> siècle, on constate une évolution significative de la pensée, de la littérature et du mouvement comptable roumain grâce à une grande ouverture vers les conquêtes scientifiques comptables de tous les pays.<sup>74</sup> Demetrescu parle de la façon dont la littérature a pris un grand élan après 1921 et s'est enrichie de nombreux textes, parmi lesquels : C.G. Demetrescu (1925-1927), *Cours de comptabilité* ; V. Slăvescu (1928), *Analyse critique du bilan d'une entreprise capitaliste* ; D. Voina (1932), *Étapes de l'évolution de la comptabilité* ; A. Gheorghiu (1934) *Comptabilité des entreprises de gaz méthane*.<sup>75</sup>

Dans ce courant on retrouve le livre de Tarța<sup>76</sup>, portant sur la période suivant la Première Guerre mondiale et plaidant pour la normalisation de la comptabilité, qui est un concept de grande actualité dans la littérature et la pratique mondiale de la dernière décennie de l'époque moderne.

Une contribution significative au progrès de la comptabilité en tant que science est apportée pendant cette étape par<sup>77</sup> D. Voina et par l'idée de mécanisation de la comptabilité (Cluj, 1932). En 1941, plusieurs textes spécialisés qui donnent une idée sur le degré de développement, en particulier scientifique, de la comptabilité, tels que les textes de D. Voina<sup>78</sup> et de I.N. Evian<sup>79</sup> sont publiés dans un recueil à Brașov.

### *Profession*

Un apport significatif au développement de la profession est venu de la part de CECCAR, qui a fonctionné de 1921 à 1950.<sup>80</sup> Demetrescu parle aussi de G. Trancu (Iași), qui a été pendant longtemps président de l'association, et de son initiative de 1921 pour une loi du corps des experts comptables et des comptables agréés, qui était tellement nécessaire à l'époque pour le développement de la technique comptable et de la profession de comptable en Roumanie. L'ouverture de la comptabilité roumaine vers le monde est prouvée par l'organisation à Bucarest, en 1931, du 8<sup>ème</sup> Congrès international de comptabilité.

## Discussions et remarques finales

**L**OBJECTIF DE notre étude a été d'analyser les influences réciproques entre la comptabilité et son environnement. Cette dernière section met en évidence et juxtapose les facteurs économiques ayant une influence en Transylvanie, et l'évolution de la comptabilité, essayant de découvrir la logique de la diffusion de la pratique et de la théorie comptable.

Si on voulait faire une analyse du changement contextuel de la pratique et de la théorie comptable dans l'ensemble des cinq étapes d'évolution de la comptabilité roumaine, on

pourrait parler d'un retard de l'évolution comptable en Transylvanie, par rapport au développement comptable européen. Ainsi, si le premier type de technique comptable (la comptabilité mémorielle), se développe en Europe au XI<sup>e</sup>-XII<sup>e</sup> siècle, et ensuite, la comptabilité en partie simple au XIII<sup>e</sup>-XIV<sup>e</sup> siècle, nous avons des preuves concernant l'utilisation de ces techniques seulement à partir du XVI<sup>e</sup>-XVII<sup>e</sup> siècle et ensuite en 1712-1849. Si en Europe le développement de la profession et l'apparition des premières écoles commerciales sont signalés dès le XIII<sup>e</sup>-XIV<sup>e</sup> siècle, les premiers indices concernant les comptables transylvains datent du XVIII<sup>e</sup> siècle. L'apparition des premières écoles commerciales transylvaines est attestée en 1864. Si Luca Pacioli ouvre l'ère de la partie double en 1494, en Transylvanie cette technique se stabilise pendant la période 1712-1849, ce qui confirme les opinions selon lesquelles la comptabilité en partie double se généralise en Europe au XVIII<sup>e</sup> siècle. Si en Europe l'enseignement comptable fleurit au XVI<sup>e</sup> siècle, en Transylvanie on constate des progrès significatifs dans ce domaine au début du XX<sup>e</sup> siècle. Si en Europe la littérature comptable commence à se développer à partir du XVI<sup>e</sup> siècle, en Transylvanie ce processus commence au XIX<sup>e</sup> siècle. Si en Europe les premières formes de littérature scientifique sur les théories et les techniques comptables se développent au XVII<sup>e</sup> siècle, et que les XVIII<sup>e</sup> et XIX<sup>e</sup> siècles apportent des progrès et des controverses scientifiques (les théories des comptes sont affinées, la comptabilité est intégrée dans le concept de rationalisme économique), en Transylvanie les textes spécialisés explosent à partir du milieu du XIX<sup>e</sup> siècle, alors que la préoccupation pour le développement des techniques et des registres comptables, évoluant vers des débats sur les théories des comptes et sur d'autres éléments de doctrine, apparaît au début du XX<sup>e</sup> siècle. Enfin, si en Europe, au début du XX<sup>e</sup> siècle, on voit s'amplifier la lutte pour les théories comptables et on enregistre d'autres progrès de la théorie et des techniques comptables, on voit se développer les théories du bilan, on commence à s'orienter vers l'utilisation des machines à calculer et la comptabilité devient un sujet de débat dans le cadre de l'organisation scientifique de l'entreprise et de l'économie, en Transylvanie ces progrès scientifiques et pratiques ont lieu pendant la période 1919-1945, sans grand écart par rapport aux Européens.

Ceci montre que l'écart dans l'évolution des Pratiques, Propagation et Profession entre la Transylvanie et les autres pays européens (les pays les plus avancés) est d'environ trois, et parfois de quatre-cinq siècles, mais il se réduit progressivement, et atteint 1 à 2 décennies à l'époque de la Deuxième Guerre mondiale.

Nous corrèlerons maintenant ces éléments avec l'évolution économique transylvaine, pour chercher les explications de ces écarts. Globalement, il est évident que le changement comptable est dû aux interactions avec le contexte historique économique de la région. L'analyse synthétique de l'histoire économique de la section 3 montre que chaque pas en avant dans le domaine de la comptabilité a été dirigé par le rythme du développement de la civilisation économique. On peut voir comment le rythme du développement, qui est extrêmement lent pendant les deux premières étapes, s'amplifie et mène à l'installation des relations capitalistes véritables.

Ainsi, notre recherche valide la thèse de W. Sombart, en argumentant que le système comptable en partie double s'est installé en Transylvanie en tant que pratique et que le premier texte écrit en roumain au XVIII<sup>e</sup> siècle, en même temps que l'apparition des

premières formes d'industrie capitaliste (1712-1849) ; que la littérature comptable qui développe les techniques comptables devient bien présente après la Révolution de 1848 et la transformation des relations de propriété sur le fond du libéralisme économique (1850-1918) ; que le développement fort de l'enseignement économique et commercial, l'apparition de la première revue de comptabilité et donc le progrès dans le domaine des théories comptables ont lieu en parallèle du renforcement de la bourgeoisie et de la concentration et centralisation de la production et du capital (1901-1918) ; que le progrès scientifique de la comptabilité dans le contexte du rationalisme économique et de sa mécanisation, ainsi que la création de l'association professionnelle des comptables ont lieu en même temps que le renforcement de l'économie de marché fonctionnelle (1919-1945).

Par l'analyse critique de la comptabilité roumaine du XVI<sup>e</sup> au XX<sup>e</sup> siècle, nous considérons que cette étude peut être ajoutée aux études comparatives nationales, qui sont un défi dans l'histoire comptable des dernières décennies, car elle explique les pratiques comptables dans un contexte local et temporel spécifique. Par cette collection de preuves dans un domaine peu étudié et qui fait avancer encore un pion sur la table d'échecs de l'histoire de la comptabilité internationale, cette étude peut être une référence utile pour d'autres pays de l'Europe centrale et orientale pour l'élaboration de leurs propres historiographies. On pourrait ajouter que l'utilité d'une approche historique en général et de cette étude en particulier est actuellement pertinente dans un contexte d'intégration internationale, qui impose une étude du passé économique (y compris comptable).



## Notes

1. S. Carmona, « Accounting history research and its diffusion in an international context », *Accounting History*, n° 9/3, 2004, p. 6-23, Downloaded from ach.sagepub.com at Middlesex University on July 4, 2013.
2. D., Bailey, « Accounting in transition in the transitional economy », *The European Accounting Review*, n° 4/4 1995, p. 595-623. J., Richard, « The evolution of the Romanian and Russian accounting charts after the collapse of the communist system », *European Accounting Review*, n° 4/2, 1995, p. 305-322. A.D., Roberts, « The very idea of classification in international accounting », *Accounting, Organizations and Society*, n° 20/7-8, 1995, p. 639-664. I., Ionașcu, M., Ionașcu, L., Olimid, D. A., Calu, « An empirical evaluation of the costs of harmonizing Romanian accounting with international regulations (EU Directives and IAS/IFRS) », *Accounting in Europe*, n° 4, 2007, p. 169-206. Sz., Fekete, D., Mătiș, J., Lukacs, « Factors influencing the extend of corporate compliance with IFRS. The case of Hungarian listed entities », *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, n° 1/10, 2008, p. 46-57.
3. A., Tiron Tudor, Al., Muțiu, « Important stages in the development of Romanian accounting profession (from 1800 up to now) », *Spanish Journal of Accounting History*, n° 6, 2007, p. 183-199. A., Tiron Tudor, D. Mătiș, « Options for a Modern Accounting System in 19<sup>th</sup> Century Transilvania », *Transylvanian Review*, n° 1, 2010, p. 47-60.
4. Z., Rezaee, « Studies in accounting history: tradition and innovation for the twenty-first century », *Atlantic Economic Journal*, Juin, 1995, p. 214-221.
5. J.-H., Vlaeminck, *Histoire et doctrines de la comptabilité*, Paris, Dunod, 1956.

6. C.G., Demetrescu, V., Puchiță, L., Possler, V., Voica, *Contabilitatea știință fundamentală și aplicativă*, Craiova, Scrisul Românesc, 1979, p. 384.
7. G.D., Carnegie, C.J., Napier, «Exploring comparative international accounting history», *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, n° 15/5, 2002, p. 689-718.
8. *Ibid.* I., Bolovan, *Transilvania între Revoluția de la 1848 și Unirea din 1918. Contribuții demografice*, Cluj-Napoca, Centrul de Studii Transilvane, 2000. A., Tătaru, *Preocupări economice*, Brașov, Tipografia Astra, 1941. M., Mureșan, «Lumea românească și modelul economiilor occidentale, secolele 19 și 20» in M., Mureșan et al., *Europa și noi. Studii de istoria economiei*, București, ASE, 2005. I.M., Balog, *Dilemele modernizării. Economie și societate în Transilvania 1850-1975*, Cluj-Napoca, International Book Acces, 2007. T., Ionescu, *Dezvoltarea Transilvaniei în viziune economică. Schiță analitico-istorică*, Cluj-Napoca, Studia, 2011.
9. D. A., Calu, *Istorie si dezvoltare privind contabilitatea din Romania*, București, Economică, 2005, p. 32-33.
10. V. Moisuc, I. Calafeteanu, *L'affirmation des États nationaux indépendants et unitaires du centre et du sud-est de l'Europe (1821-1923)*, București, Ed. Academiei, 1980, p. 23.
11. Pop, Nagler, Magyari (coord.), vol. 2, p. 191-193.
12. Tătaru, p. 8.
13. Șt., Meteș, *Domni și boieri din țările române în orașul Cluj și Români din Cluj*, Cluj-Napoca, Publicațiile Arhivelor Statului din Cluj, 2, 1935. D., Limona, N., Trandafirescu, *Documente economice din arhiva casei comerciale Ioan Stamu (1714-1876)*. Tomes 1 et 2, București, 1983, p. 5.
14. Pop, Nagler, Magyari (coord.), vol. 3, p. 73.
15. Mureșan, p. 14.
16. Pop, Nagler, Magyari (coord.), vol. 3, p. 84
17. I., Lumperdean, *Introducere în istoria economiei de piață*, Cluj-Napoca, Presa Universitară Clujeană, 2002, p. 80
18. Pop, Nagler, Magyari (coord.), vol. 3, p. 506.
19. *Ibid.*, p. 333.
20. Tătaru, p. 5. Balog, p. 19.
21. N.G.V., Gologan, *Cercetări privitoare la trecutul comerțului românesc din Brașov*, București, 1928, p. 16.
22. Tătaru, p. 5.
23. Balog, p. 12.
24. Muresan, p. 65.
25. Balog, p. 18.
26. *Ibid.*, p 18.
27. Tătaru, p. 9.
28. *Ibid.*, p 10.
29. Muresan, p. 30.
30. *Ibid.*, p 30-31.
31. C.G., Demetrescu, *Istoria contabilității*, București, științifică, 1972, p. 288-289. E., Horomnea, *Fundamentele științifice ale contabilității*, Iași, Tipo Moldova, 2008, p. 68
32. D., Rusu, D., Voina, Șt., Cuciureanu, R., Petriș, V., Man, C., Niculiciuiu, E., Horomnea, *Fra Luca di Borgo și doctrinele contabilității în cultura economică românească*, Iași, Junimea, 1991, p. 52.
33. D., Voina, *Faze din evoluția contabilității*, Cluj, Cioflec, 1932, p. 117-119.
34. Pop, Nagler, Magyari (coord.), vol. 3, p. 191-197.
35. D. Rusu, Șt. Cuciureanu, *Luca Pacioli - Tratat de contabilitate în partidă dublă*, Iași, Junimea, 1981, p. 52.

36. Direcția Generală a Arhivelor Statului, (DGAS), Catalogul documentelor referitoare la viața economică a țărilor române în secolele 17-19. Documente din arhivele statului, Sibiu, Tomes 1 et 2, București, 1966.
37. *Ibid.*, p. 19-48.
38. Voina, p. 119.
39. DGAS, vol. 1, p. 49.
40. DGAS, vol. 1, p. 115-472.
41. DGAS, vol. 2, p. 372-376.
42. V. Filip, «Tipuri de Case Comerciale în Țările Române (1800-1830)» in N.N., Constantinescu et al., *Studii de istorie economică și istoria gândirii economice*, București, Academiei Române, 1998, p. 189.
43. Demetrescu, Puchiță, Possler and Voica, p. 385.
44. Calu, p. 58.
45. Demetrescu, 1972, p. 287
46. Rusu și Cuciureanu, p. 53.
47. Demetrescu, 1972, p. 290.
48. Rusu, Voina, Cuciureanu, Petriș, Man, Niculiciuiu, and Horomnea, p. 42.
49. *Ibid.*, p. 385.
50. *Ibid.*, p. 385.
51. Lumperdean, p. 85.
52. Balog, p. 85.
53. I.C., Panțu, A., Vlaicu, *Introducere în științele comerciale*, Brașov, Tipografia A. Mureșianu, 1892, p. 28
54. *Ibid.*, p. 200.
55. Calu, p. 60.
56. CECCAR, *1921-2011 CECCAR 90 de ani de istorie*, București, 2011, p. 5.
57. Calu, p. 72.
58. CECCAR, 2011, p. 5-6.
59. Pop, Nagler, Magyari (coord.), vol. 3, p. 517.
60. Revista Economică, Organ pentru societăți financiare și comerciale, Sibiu, 7-10, 2, 1900, p. 312, 405.
61. I., Lăpedatu, *Studii de contabilitate*, Sibiu, Revista Economică, 1901, p. 18.
62. I.C., Panțu, *Contabilitatea la societăți colective, comandite și la societățile pe acțiuni*, Brașov, Tipografia Ciurcu&Comp., 1911, p. 45.
63. I., Enescu, I., Enescu, *Ardealul, Banatul, Crișana și Maramureșul din punct de vedere agricol, cultural și economic*, 3<sup>me</sup> édition, București, Librăria SOCEC, 1920, p. 111.
64. Demetrescu, Puchiță, Possler, Voica, p. 386.
65. Demetrescu, 1972, p. 298.
66. Rusu, Voina, Cuciureanu, Petriș, Man, Niculiciuiu, Horomnea, p. 54.
67. Enescu, Enescu, p. 111.
68. Calu, p. 87.
69. Demetrescu, 1972, p. 299.
70. I.V., Tarța, *Organizarea și raționalizarea în exploatarea economice*, Brașov, Tipografia Astra, 1941, p. 26
71. A., Liesse, *Les entreprises industrielles. Fondation et direction*. 2<sup>me</sup> édition, Paris, Librairie de l'enseignement technique, 1925, p. 13.
72. Curierul Financiar, Revistă de studii, legislație și informațiuni financiar-fiscale, decembrie, 1934, p. 847-849.

73. Ministerul de Finanțe, *Legea contabilității publice din 1929*, 2<sup>mc</sup> édition, București, Curierul Judiciar, 1930.
74. CECCAR, 2011, p. 5.
75. Demetrescu, 1972, p. 299
76. I.V., Tarța, *O reformă de normare a contabilității cu un apendice despre bilanțul unitar*, Brașov, Tipografia Astra, 1945.
77. Rusu, Voina, Cuciureanu, Petriș, Man, Niculiciuiu, Horomnea, p. 54.
78. D., Voina, « Sfera și conținutul conturilor cu funcțiune interimală în contabilitatea sistematică », in *Analele Academiei de Înalte Studii comerciale și industriale Regele Mihai I din Cluj-Brașov*, Anul Întâiu 1939-40, Brașov, 1941.
79. I.N., Evian, « Teoriile conturilor – studiu economic privat și de istorie critică a conturilor în contabilitate » in *Analele Academiei de Înalte Studii comerciale și industriale Regele Mihai I din Cluj-Brașov*, Anul Întâiu 1939-40, Brașov, 1941
80. Demetrescu, 1972, p. 299

### **Abstract**

#### Accounting history in a Central Eastern European space: A critical approach

This study shows the interaction between the economic factors and the progress of Romanian accounting, especially in Transylvania, between the 16<sup>th</sup> and 20<sup>th</sup> centuries. It offers an overview of the accounting changes in relation with the periodization outlined by the economic progress of the region. A significant finding of this study is the delay of the Transylvanian accounting as compared to the European progress, illustrated by its characteristics under Practices, Propagation and Profession, which was initially of approximately three and sometimes four-five centuries, and then progressively decreased. This finding is supported by the analysis of the accounting responsiveness to economic necessities generated by the market. This research demonstrates how this delay was due to the slow development in the region, especially of the capitalist relations stimulating the development of trade, crafts and industry.

### **Keywords**

history, accounting, economic environment, trade, industry, capitalism, Transylvania