

ION N. EVIAN

CONTABILITATEA INDUSTRIALĂ



BUCUREȘTI
1947

In depozit la autor: Str. Victor Emanuel, 35.

CUPRINSUL

	<u>Pag.</u>
<i>Erata</i>	
<i>Prefață</i>	1
PARTEA I-a. — Sistemul dublei înregistrări în conturi.	7
PARTEA II-a. — Introducere în contabilitatea industrială. Noțiuni preliminare fundamentale	25
CAP. I. — <i>Întreprinderea și exploatarea. Întreprinderile industriale</i> .	25
CAP. II. — <i>Funcțiunile și organizația întreprinderilor</i>	35
CAP. III. — <i>Cheltuieli și consumațiuni periodice. Costuri. Consumațiuni periodice neutre și costuri adiționale</i>	40
CAP. IV. — <i>Produsul și realizările exploatarei. Realizările întreprinderii</i>	50
CAP. V. — <i>Elemente, categorii și grupe de costuri</i>	56
CAP. VI. — <i>Sectoare de costuri. Titularii costurilor (Porte-costuri)</i> .	57
CAP. VII. — <i>Evoluția, obiectul și scopurile contabilității industriale</i> .	59
PARTEA III-a. — Calcularea costurilor industriale	66
CAP. I. — <i>Principiile generale ale costurilor</i>	66
CAP. II. — <i>Elementele valorii costurilor totale proprii</i>	71
Costuri directe	71
I. Materialele	71
II. Salariile	73
<i>Costurile speciale de fabricație</i>	77
CAP. III. — <i>Costurile comune de fabricație</i>	78
A) Costuri indirecte de remunerație a muncii	78
B) Uneltele necesare întreținerii	79
C) Materialele indirecte	80
D) Diverse costuri comune de fabricație	80
CAP. IV. — <i>Dobânzile și amortizările</i>	81
a) Dobânzile contabile și dobânzile calculate	81
b) Amortizările contabile și amortizările calculate	89
CAP. V. — <i>Costurile comune de administrație și desfacere. Costurile speciale de vânzare</i>	93
CAP. VI. — <i>Repartizarea costurilor comune</i>	99
I. Procedul diviziunii	100
1. Metoda simplă prin diviziune	100
2. Metoda prin diviziune cu ajutorul cifrelor de echivalență	100

4

Titlul lucrării de față, Contabilitatea Industrială, este dimpo-
trivă perfect corespunzător, deoarece obiectul lucrării nu este res-
trâns la înregistrările în conturi ale operațiunilor întreprinderilor
industriale, ci este extins — mai ales — asupra calculării costu-
rilor, precum și asupra statisticii și bugetului, obiectul lucrării
fiind așa dar contabilitatea în sensul larg al cuvântului, sau tehnica
socotelilor întreprinderilor industriale.

În împărțirea materiei, adică în expunerea celor 4 sectoare ale
contabilității, am început cu sectorul calculării costurilor — contrar
metodei întrebuițată de majoritatea autorilor de contabilitate in-
dustrială, care încep cu sectorul înregistrării contabile — și
abia în al doilea rând am trecut la sectorul înregistrării industriale,
după care urmează socoteala statistică și socoteala preliminară (bu-
getul). S'a dat întâietatea sectorului calculării costurilor industriale,
pentru că înregistrarea industrială având drept obiect principal în-
registrarea curgerii valorilor prin exploatare, valori care în mișca-
rea lor îmbracă haina costurilor de producțiune, se naște necesi-
tatea cunoașterii prealabile a costurilor, pe care abia după aceea
înregistrarea contabilă trebuie să le urmărească și să le înscrie cifric
în conturi. Această abatere dela ordinea de succesiune obicinuită
a sectoarelor de socotire în tratatele de contabilitatea industrială
se impune așa dar nu numai din considerațiuni de logică, dar mai
ales din motive pedagogice. De altfel nici nu s'ar putea înțelege
mai ales structura și economia planului de conturi (care aparține
sectorului înregistrărilor industriale) fără cunoașterea detaliată
a costurilor industriale și a calculării lor. Nu trebuie să se uite că
unul din importantele mobile ale normării înregistrărilor contabile
prin planurile de conturi a fost tocmai tendința de a creia o unitate
organică și formală între calcularea costurilor și înregistrările
contabile, așa că și pentru acest motiv nu este recomandabil ca
tratarea sectorului înregistrărilor contabile și deci a planurilor de
conturi să precedeze tratării sectorului calculării costurilor. Nor-
marea înregistrărilor contabile nu trebuie să fie privită prin prisma
exclusivă a formalismului contabil și nici pusă în legătură cu cla-
sificarea conturilor, bazată pe teoria conturilor. Acest fel de a
privi normarea înregistrărilor contabile echivalează cu ignorarea
scopului esențial al planului unitar de conturi, care are în vedere
înainte de orice, urmărirea continuă a curgerii valorilor prin în-
treprindere, precum și a procesului de producțiune ce se desfășoară
în exploatarea întreprinderii și în consecință a nașterii și grupării
costurilor în diferitele stadii ale procesului de producțiune. În
modul acesta costurile se pot calcula prin metoda controlabilă a

	Pag.
e) Raționalismul economic al întreprinderii . . .	244
B) Statistica financiară	245
CAP. III. — <i>Statistica externă a întreprinderii</i>	247
a) Cunoașterea pieții de aprovizionare și desfacere . .	247
b) Comparăția statistică între întreprinderi de aceeași branșă	249
c) Observarea conjuncturii	251
PARTEA VI-a. — Bugetul	253
CAP. I. — <i>Origina și condițiunile generale de întocmirea bugetului</i> .	253
CAP. II. — <i>Bugetul vânzărilor</i>	256
CAP. III. — <i>Bugetul producției sau programul de fabricație</i>	259
CAP. IV. — <i>Bugetul în exploatarea sovietice</i>	261
CAP. V. — <i>Bugetul de aprovizionare</i>	264
CAP. VI. — <i>Bugetul costurilor</i>	267
CAP. VII. — <i>Bugetul investițiilor</i>	269
CAP. VIII. — <i>Bugetul financiar</i>	270
CAP. IX. — <i>Bugetul general al întreprinderii</i>	271
Bibliografie	274

Pentru înțelegerea cât mai temeinică și corectă a acestor fenomene economice ale procesului de producțiune industrială și deci a contabilității industriale, am crezut de aceea că este absolut necesar să completez începutul atât de fericit făcut de Prof. I. Tarția încă de acum 7 ani¹⁾ în bibliografia contabilă românească și să încerc a pune la punct o serie întreagă de noțiuni fundamentale pentru contabilitatea industrială și mai ales de termeni utilizați de bibliografia economică germană, pe care însă mulți autori români îi întrebuințează în lucrările lor fără să fi sesizat înțelesul lor, traducându-i în românește cu desăvârșire greșit. În modul acesta se explică extinderea relativ însemnată acordată părții a doua din prezenta lucrare.

Străduința mea ce s'a putut observa și în „Contabilitatea Dublă“, de a creia — acolo unde este absolut necesar — o terminologie mai corectă, care chiar dacă nu este infailibilă și este deci susceptibilă de perfecționări, are totuși meritul de a fi dat prilejul și altora să-și apropie această preocupare — vechea terminologie ne mai fiind corespunzătoare stadiului înaintat de dezvoltare a doctrinei contabile în alte țări —, străduința aceasta a mea am continuat-o și în lucrarea de față. În această ordine de idei, am dovedit că chiar termenul „contabilitate“ este utilizat la noi cu un înțeles impropriu, noțiunea aceasta fiind restrânsă la sistemele de socoteli cu ajutorul conturilor, și că noțiunea contabilității are o sferă mult mai largă cuprinzând toate felurile de socoteli ale întreprinderilor, prin contabilitate trebuind să se înțeleagă așa dar „tehnica socotelilor întreprinderilor economice“; iar ceea ce greșit se înțelege la noi prin contabilitate, nu reprezintă altceva decât „sisteme de înregistrare în conturi“.

De aici rezultă că tehnica socotelilor sau contabilitatea nu poate fi „simplă“ sau „dublă“, ci numai sistemelor de înregistrare în conturi li se pot atribui aceste calificative (înregistrarea simplă sau dublă). Astfel se explică de altfel chiar așezarea între semnele citării a titlului lucrării mele din anul trecut „Contabilitatea Dublă“, termen impropriu, pe care l-am folosit totuși numai pentru că lumea noastră contabilă trebuie familiarizată treptat-treptat cu noua terminologie corectă; în schimb, subtitlul lucrării arată limpede obiectul ei, și anume că nu e vorba de tehnica socotelilor, adică de contabilitate în înțelesul larg și corect al acestui din urmă cuvânt (de întreaga tehnică a socotelilor întreprinderilor), ci numai de sistemul înregistrării duble, greșit numit la noi „Contabilitate dublă“.

1) Tarția, Ion V., Costurile industriale și calculația lor. Brașov, 1940.

P r e f a ță

Lucrarea mea „*Contabilitatea Dublă*“, publicată în anul trecut, purtând subtitlul: *înțelegerea rațională a economiei acestui sistem de înregistrări contabile*, s'a bucurat de o primire binevoitoare în cercurile de specialitate din țară epuizându-se în mai puțin de un an.

Succesul acesta nu trebuie pus în seama calității mele de profesor titular al catedrei de contabilitate dela Academia Comercială, adică a celui mai înalt institut de pregătire economică și de cercetări științifice în domeniul economic, ci mai ales răsunetului pe care l-a avut în lumea noastră contabilă lucrarea mea „*Teoriile Conturilor*“, apărută cu 6 ani mai înainte, în care încercasem să formulez o teorie a conturilor cu desăvârșire nouă față de teoria juridică, patrimonialistă, aproape exclusiv dominantă până atunci în învățământul și bibliografia comercială românească.

Sunt convins că majoritatea cercurilor contabile dela noi se aștepta ca în prima mea lucrare ce va apărea, să duc mai departe fundamentarea și dezvoltarea concepției economice schițată de mine în „*Teoriile Conturilor*“ pentru studiul și înțelegerea rațională a sistemului dublei înregistrări contabile. Imi place să cred, că în „*Contabilitatea Dublă*“ am reușit să pun la punct toate nedumeririle și îndoelile de ordin doctrinar care ar fi putut rămânea nelămurite de pe urma criticilor ce se făcuseră lucrării mele de mai sus.

Această din urmă împrejurare constituie nu numai explicația bunei primiri ce s'a făcut lucrării „*Contabilitatea Dublă*“, dar și verificarea impresiei generale ce-și făcuse loc tot mai mult în ultimul timp, că în istoria dogmatică a contabilității din România, concepția juridică (patrimonialistă) a acestei discipline este pe cale să apună — cu excepția unui mic număr de adepți, fie fascinați încă de puterea tradiției, fie ținuiți pe loc de fobia progresului științific, fie însfârșit, de interesul material ușor de înțeles al păs-

dublei înregistrări și în același timp înregistrarea industrială furnizează sectorului socotirii statistice un material cifric perfect controlat; la rândul ei calcularea costurilor se poate face și prin metoda statistică, așa încât la dispoziția sectorului calculării costurilor stau ambele metode, a înregistrării contabile și a statisticii.

În lucrarea de față am insistat în deosebi asupra cadrului și planurilor de conturi nu numai pentru motivele de mai sus și pentru faptul că problema planurilor unitare de conturi a căpătat o importanță practică deosebită în economia de război a țărilor beligerante, în economiile planificate și chiar în economiile libere în cadrul antantelor industriale, dar mai ales pentru că planurile unitare de conturi constituiesc singurul mijloc de a sili pe contabilii noștri să adopte o terminologie unitară și corectă, precum și să părăsească cea mai mare parte din concepțiile învechite în materie de înregistrare contabilă în general și de înregistrare industrială în special.

Îmi dau seama că lucrarea de față prezintă multe lacune, dintre care trebuie să accentuez mai ales tratarea relativ redusă a celorlalte două sectoare ale tehnicii socotelilor, statistica și bugetul, și apoi absența mai multor monografii industriale pe care intenționez să le anexeze lucrării, precum și a unui număr mai mare de scheme și situații contabile, menite să ilustreze anumite pasagii teoretice ale lucrării; dar, greutatea procurării hârtiei și în deosebi costul extrem de ridicat al imprimării și al confecționării clișeeilor zincografice m'au silit să renunț a împlini aceste lipsuri și să reduc mult dimensiunile lucrării față de cele plănuite. De altfel, dacă n'ași fi ținut seama de aceste împrejurări, prețul lucrării — și așa destul de mare — ar fi făcut-o inaccesibilă punga majorității celor interesați s'o procure.

Mă mai simt dator să adaug că această lucrare — în liniile ei mari — își are origina în prelegerile și în lucrările practice ale seminarului de contabilitate dela Academia de Inalte Studii Comerciale și Industriale în București¹⁾ care au avut loc sub conducerea mea în anii 1944, 1945 și 1947, așa că ea nu este opera exclusivă a autorului, ci poate fi privită ca o operă de colaborare cu asistenții catedrei de contabilitate: D-rele Dr. Maria Birău și Dr. Irina Pop Elecheș, precum și D-nii: Dr. Const. Purcărete, Ilie Stoichescu și Gh. Sușnea.

Îmi fac o plăcută datorie să aduc aici viile mele mulțumiri tuturor acestor prețioși colaboratori și îndeosebi D-lui Dr. C. Purcărete pentru contribuția sa relativ mai largă.

¹⁾ Evian I. N., Curs de contabilitate industrială, București, 1945 (lito-grafiat).

	3. Metoda de repartizare cu ajutorul secțiilor și sectoarelor de costuri	103
II.	Procedeul suplimentării	103
	1. Metoda simplă	103
	2. Metoda repartizării prin diferențiere	105
	3. Metoda repartizării cu ajutorul secțiilor și sectoarelor de costuri	106
PARTEA IV-a.	— Inregistrările contabile	107
CAP. I.	— Secția inventarului	114
	A) Socoteala elementelor averii fixe și circulante	114
	B) Evaluarea averii fixe și circulante	115
	C) Operațiunea amortizării	115
CAP. II.	— Inregistrarea materialelor	116
	A) Inregistrarea cu valori reale și convenționale	123
	B) Cum se calculează valorile convenționale	126
	C) Justificarea înregistrărilor și înregistrarea analitică a materialelor	129
CAP. III.	— Inregistrarea salariilor	136
CAP. IV.	— Sistemul dublei înregistrări industriale (în conturi)	146
	A) Forma centralizată a înregistrărilor în conturi	155
	I. Monografie în forma centralizată a înregistrării în conturi	157
	II. Raționalismul economic în exploatare	170
	III. Raționalism economic și raționalizare	179
	B) Forma descentralizată a înregistrărilor în conturi	181
	C) Forma mixtă a înregistrărilor în conturi	183
CAP. V.	— Normarea înregistrărilor contabile	187
	A) Istoric	189
	B) Scopul și avantajele planurilor unitare de conturi	191
	C) Economia și tehnica planului unitar de conturi	193
	D) Tehnica înregistrărilor în planul unitar de conturi	194
	E) Monografia unei întreprinderi industriale cu plan unitar de conturi în organizația contabilă descentralizată	212
CAP. VI.	— Planul de conturi al U.R.S.S., pentru întreprinderile industriale	224
CAP. VII.	— Gradul de ocupație al întreprinderii și calculul rezultatelor pe epoci scurte	229
	A) Gradul de ocupație al întreprinderii	229
	B) Calculul rezultatelor pe epoci scurte	231
PARTEA V-a.	— Statistica	236
CAP. I.	— Caractere generale	236
CAP. II.	— Statistica internă a întreprinderii	240
	A) Statistica producției	240
	a) Statistica materialelor	240
	b) Statistica muncii	242
	c) Statistica administrativă	243
	d) Statistica vânzării și a rulmentului	244

trării vechii programe analitice a studiului contabilității în liceele comerciale¹⁾. Realitatea apusului concepției patrimonialiste este incontestabilă și ea se reflectează în lucrările și studiile contabile românești publicate în ultimii doi-trei ani, fie de elementele tinere serioase neacomodate vreodată concepției patrimonialiste (Prof. I. Tarța, Prof. D. Hașigan, Dr. Badea Buzău, Dr. C. Purcărete, etc.), fie chiar de autorii până mai eri robi ai acestei concepții, dar care în ultimul timp am reușit — mai mult sau mai puțin — să se descătușeze din lanțurile ei (D. Voinea, V. Ioachim).

Părăsind așa dar flășnetă dezacordată de vremuri a patrimoniului ca obiect al dublei înregistrări, am considerat dubla înregistrare contabilă ca un sistem de socoteli născut și concrescut cu întreprinderea capitalistă și prin urmare ca un sistem de socoteli care are în vedere fenomenele economice din întreprinderi și în primul rând egalitatea permanentă între activul (averea) și pasivul (mijloacele financiare) oricărei întreprinderi economice, integrând acest sistem de socoteli în structura și scopurile marilor întreprinderi economice moderne. Concluzia logică a acestui fel de a privi contabilitatea ca instrument principal și indispensabil al întreprinderilor economice, este chiar integrarea ei în știința economiei întreprinderilor.

Lucrarea pe care o dau acum la iveală nu poate să urmeze decât același drum și aceasta cu atât mai vădit, cu cât ținerea socotelilor în întreprinderile industriale este în deosebi indicată să facă dovada că tehnica socotelilor (contabilitatea) are drept obiect urmărirea fenomenelor economice care se petrec în întreprinderile economice, iar nu înregistrarea patrimoniului acestora. În adevăr, în întreprinderile industriale — mai de grabă decât în cele comerciale sau bancare — procesul de producție atât de complex al acestora este perceptibil cu ușurință și prilejuește apariția unor fenomene economice care îmbracă aspectele variate ale fazelor relativ numeroase alcătuind procesul de producție industrială; abia aici pot să vadă chiar și cei mai puțin clar văzători dintre contabili că așa zisele „cheltuieli” nu sunt pierderi, ci elemente ale valorii costurilor; că amortizarea este un element al valorii costurilor ca și materialele și salariile de fabricație și că nu este în nici un caz „un fond de reînnoire” al averii fixe, etc., etc.

1) E vorba de acei autori de manuale de contabilitate pentru liceele comerciale care au tot interesul să se păstreze actuala programă analitică bazată pe concepția patrimonială, pentru că astfel trebuie să se mențină și actualele manuale de contabilitate, depozitate în mari cantități, dar amenințate în altfel cu devalorizarea totală prin pierderea singurului lor debușeu de plasare — incontestabil foarte lucrativ.

De asemenea, nu este lipsit de interes a aminti că prima operă științifică românească asupra costurilor industriale, admirabila lucrare a actualului profesor titular de Economia Întreprinderilor dela Academia Comercială din Cluj-Brașov, Dr. I. Tarția, intitulată „Costurile industriale și calculația lor” și apărută în anul 1940 ca teză de doctorat, a luat naștere din impulsul și conducerea mea ca președinte de teză. M'am bucurat că sugestiile mele au găsit la fostul meu doctorand de acum 8 ani și actualmente cel mai temeinic cunoscător în țara noastră a problemei costurilor industriale, un răsunet atât de puternic, încât a reușit să dăruiască bibliografiei noastre contabile o operă de mare merit.

În măsura în care se poate spune că lucrarea de față s'a inspirat și din opera Profesorului I. Tarția, nu pot decât să păstrez și autorului ei sentimente de sinceră grațitudine.

AUTORUL

București, Aprilie 1947.

bunurilor, iar în al doilea caz valoarea lor. Mintea omenească a inventat kilogramul ca instrument pentru măsurarea greutateilor și moneda pentru măsurarea valorilor.

Averea și capitalul nefiind prin armare decât două expresii diferite pentru unul și același lucru — mijloacele cu care între-prinderea lucrează — latura de avere a bilanțului în mod necesar trebuie să fie egală cu latura de capital a aceluiași bilanț.

Accentuăm asupra egalității valorii celor două talere ale bilanțului, precum și asupra opoziției conținutului lor, pentru că în această orânduire stă însăși esența sistemului dublei înregistrări contabile: grație egalității și opoziției talerelor bilanțului devin posibile cele două serii de calcule, care justifică calificativul „dublă” dat acestui sistem de socoteli — calculul evidenței fiecărei substanțe de avere pe deoparte și calculul capitalului și a rezultatelor pe de altă parte. Și din aceeași egalitate și opoziție rezultă și controlul cifric automat, specific acestui sistem.

Inregistrarea dublă nu reprezintă decât continuarea în formă analitică a bilanțului inițial, numit bilanț de deschidere. Ea va menține deci nealterate cele două aspecte ale mijloacelor de lucru ale întreprinderii — averea și capitalul — în aceeași egalitate și opoziție în care acestea se găsesc în bilanț.

Instrumentul de lucru al înregistrării contabile curente este *contul*, menit să înregistreze fenomenele de mișcare a averii și capitalului întreprinderii, provocate de procesul de producțiune economică. Ori, toate mișcările cărora sunt supuse averea și capitalul întreprinderii, se reduc în ultima analiză la *creșteri* și *scăderi*, pe care *contul* le traduce prin *intrări* și *eșiri*. În acest scop *contul* are două despărțituri, una pentru creșterile sau intrările de substanță, etichetată cu + (plus), iar a doua pentru scăderile sau eșirile de substanță, însemnată cu — (minus). Caracteristic pentru cele două laturi ale *contului* este faptul că socotelile se țin *sincronic*, putându-se înscrie operațiunile în același timp în partea de intrări cât și în partea de eșiri a *contului*, după caz, și că cele două laturi ale *contului* au *efect substractiv reciproc*. Scăcont este soldul, adică substanța rămasă efectiv în întreprindere. Soldul *contului* condensează astfel într-o singură poziție rezultatul întregii mișcări a substanței a cărei socoteală o ține *contul*.

Inregistrarea contabilă curentă ia asupra ei deci cu ajutorul *contului* substanțele de avere și de capital din bilanț, descompunând bilanțul în părțile lui constitutive. Pentru fiecare substanță de avere și de capital din bilanț se creiază câte un cont (în Maestru), care poartă numele acelei substanțe. Și întocmai precum în bilanț

două talere. Și în adevăr, bilanțul redă ideea unui cântar, a unei balanțe cu două talere, care se află în echilibru, adică într-o egalitate permanentă. Cele două părți ale tabloului de bilanț, opuse una alteia, sunt totdeauna egale în ceea ce privește valoarea lor totală. Atât partea din stânga a bilanțului, cât și cea din dreapta însemnează același total de valoare, cu toate că elementele din care sunt alcătuite fiecare din cele două părți ale tabloului sunt diferite, după cum și valoarea parțială a fiecărui element este și ea diferită.

Care este rostul și conținutul celor două laturi ale bilanțului, comparabile cu cele două talere ale cântarului?

Esența și caracteristica întreprinderii capitaliste — în sâmbul căreia și pentru nevoile căreia s'a născut înregistrarea dublă¹⁾ — este punerea în valoare a unui capital, în scop de câștig. Ținta întreprinzătorului este fructificarea capitalului lui. El vrea să câștige. În acest scop el ia asupra lui chiar riscul pierderii capitalului, în speranța realizării unui beneficiu cât mai mare.

Ceeace se cere deci sistemului dublei înregistrări a unei întreprinderi economice, este ținerea socotelilor capitalului întreprinderii și a modului în care acesta evoluează sub influența activității desfășurate în procesul de producțiune.

Ori, privit prin prisma economică, capitalul întreprinderii poate prezenta două aspecte diferite:

Unul din aspecte este cel concret, adică forma materială, perceptibilă de simțurile noastre, pe care o îmbracă diversele bunuri cu care lucrează întreprinderea: imobile, mobilier, mărfuri, creanțe, numerar, etc., care poartă numele de *avere*. Fie că părțile care alcătuiesc averea au caracter de fixitate, servind timp mai îndelungat în procesul de producțiune, cum sunt terenurile, clădirile, mașinile, etc., numite din acest motiv *avere fixă*; sau că bunurile care alcătuiesc averea au caracter pasager, variabil, schimbându-se necontenit, ca materiile prime, mărfurile, creanțele, numerarul, etc. —

1) Voina D., Contabilitatea generală, Brașov 1947. La pag. 26, autorul este nemulțumit de termenii „înregistrarea simplă” și „înregistrarea dublă” pe care îi utilizează în loc de „contabilitatea în partidă simplă” și „dublă”, deoarece „înregistrarea simplă sau dublă” ar presupune existența unor registre; or, criticul meu este nedumerit și se întreabă ce termeni ași întrebuința „acolo unde sunt aplicate metode copigrafice care nu cunosc registre”.
Îi satisfac nedumerirea și răspund: cuvântul înregistrare nu are înțelesul numai de notarea „în registrele de conturi”, ci are un înțeles larg de notare a oricărui fapt sau fenomen, ba chiar un înțeles și mai larg de luare la cunoștință orală, nescrisă, precum și de imprimare, indicație etc. Se zice astfel; cutare personalitate a înregistrat un... înregistrat pe plăci de gramofon.

PARTEA I-a

Sistemul dublei înregistrări în conturi.

Orice lucrare de contabilitate industrială presupune cunoașterea sistemului dublei înregistrări contabile, motiv pentru care expunerea funcționării mecanismului acestui sistem ar fi de prisos în lucrarea de față, deși acest lucru se obicinuește de aproape toți autorii operelor de contabilitate industrială.

Găsesc însă mai mult decât necesar a începe această lucrare nu prin expunerea funcționării sistemului dublei înregistrări contabile sub aspectul de formalism al conturilor, pe care și eu îl presupun cunoscut, ci în lumina concepției mele asupra acestui sistem dezvoltată pe larg în altă lucrare¹⁾, deoarece cunoașterea acestei concepții ușurează înțelegerea contabilității industriale, iar aceasta din urmă la rândul ei constituie în mare parte continuarea și chiar întregirea felului meu de a privi sistemul dublei înregistrări contabile prin prisma fenomenelor economice ce iau naștere în întreprinderile moderne.

În afară de faptul că unora din cititorii prezentei lucrări nu le-a căzut în mână „Contabilitatea dublă“, mai este o altă împrejurare care mă îndeamnă să înfățișez aici pe scurt felul meu de a concepe sistemul dublei înregistrări în conturi, și anume, terminologia folosită de mine în acea lucrare; această terminologie își capătă adevărata ei valoare în cea mai mare parte abia acum, în cadrul contabilității industriale, așa încât cunoașterea ei este tot atât de utilă ca și a concepției mele asupra sistemului dublei înregistrări în conturi.

În aplicarea dublei înregistrări contabile am pornit dela tabloul bilanțului, pentru că bilanțul este nu numai punctul de plecare legal al înregistrărilor contabile, ci bilanțul constituie în același timp baza înțelegerii raționale a funcționării mecanismului dublei înregistrări.

Din punct de vedere etimologic bilanț înseamnă un cântar cu

¹⁾ Evian I. N., Contabilitatea dublă, Tip. Lupta N. Stroilă. București 1946. Pagini 360.

asa numita *avere circulanta* —, averea concretă constituie baza întreprinderii, temelia asupra căreia aceasta își exercită activitatea productivă. Una din laturile cântarului de bilanț — în practică partea stângă — va avea deci menirea să înfățișeze valoarea fiecăruia din elementele din care este constituită averea întreprinderii.

Pe de altă parte însă, economia de schimb în care trăim și concepția ei despre ban ca măsurător de valoare, cere ca bunurile afectate producției economice să fie exprimate și în mod sintetic, într'o singură cifră, care să constituie expresia abstractă a valorii tuturor bunurilor concrete care împreună alcătuiesc averea întreprinderii. Această expresie abstractă, într'o singură sumă de bani, a valorii tuturor bunurilor care alcătuiesc averea, este ceea ce Economia Întreprinderilor — și în consecință și dubla înregistrare — numește *capital*.

De abia valoarea sintetică, rezumativă a elementelor constitutive ale averii ne va putea înfățișa sinoptic — prin variațiunile ei — măsura în care întreprinderea urmărește să-și atingă obiectivul final: sporirea capitalului prin câștig.

Capitalul, definit în înțelesul de mai sus, va forma deci conținutul celei de a doua laturi a tabloului de bilanț. Indiferent dacă e vorba de capital propriu, aparținând proprietarului întreprinderii, sau de capital străin, pus la dispoziția întreprinderii de către persoane străine de întreprindere — creditorii —, capitalul întreprinderii este abstracția de valoare, exprimată în bani, a totalității averii sau activului¹⁾ bilanțului.

Această opoziție în conținutul celor două laturi ale tabloului de bilanț, învederează odată mai mult, similitudinea cu cântarul dela care pornește noțiunea bilanțului. Și la cântarul obicinuit, care servește pentru măsurarea greutateii mărfurilor, pe unul din talere se pun mărfurile care trebuiesc cântărite, iar pe talerul opus atâtea greutăți până când cântarul se echilibrează. Înseamnă deci că unul din talere cuprinde bunuri concrete, iar talerul opus prezintă abstracția de greutate, exprimată în kilograme, a greutății totale a bunurilor concrete, așezate pe celălalt taler.

Atât în cazul cântarului de greutate, cât și în cazul cântarului de valori care este bilanțul, găsim așa dar pe unul din talere bunuri concrete, iar pe talerul opus o abstracție, adică o construcție a minții omenești, menită a măsura — în primul caz greutatea

1) *Voina D.*, Prof. Dr., Contabilitatea generală, op. cit. Problema identificării averii, cu activul și a capitalului cu pasivul întreprinderii estea prea importantă spre a o desbata aici în contradictoriu cu Prof. Voina și îmi rezerv dreptul să răspund pe larg în altă parte criticei vehemente, dar neconclu-

gură grupă toate conturile dublei înregistrări, ar putea să se servească de criteriul valorii: orice cont înregistrând numai valori toate conturile dublei înregistrări contabile sunt *conturi de valori*.

Abandonând deci orice criteriu de clasificare juridică, schema unitară de bilanț alcătuită de noi, reflectează în primul rând acel dublu aspect pe care capitalul îl ia în concepția Economiei întreprinderilor: valoarea bunurilor concrete, adică averea deoparte și expresia abstractă, într-o sumă de bani a valorii tuturor bunurilor care alcătuiesc averea — capitalul. În bilanț, ca și în sistemul dublei înregistrări, nu există decât două serii de conturi organice: *conturile de avere și conturile de capital*.

Iar în cadrul acestor două grupe mari și esențiale ale conturilor din schema unitară de bilanț, averea a fost împărțită la rândul ei în „avere fixă” și „avere circulantă”, în funcție de durata rămănerii ei în întreprindere, iar capitalul a fost subdivizat în „mijloace financiare proprii și mijloace financiare străine”, potrivit gradului de risc diferit pe care și-l asumă cele două categorii de capital.

Simetria în așezarea în schema de bilanț unitar a celor 4 subgrupe de avere și capital este semnificativă și pentru simetria și justa proporție care trebuie să existe în întreprindere între părțile constitutive ale averii și capitalului ei.

Raportul în care cele două categorii de avere stau unele față de altele, precum și raportul dintre cele două subgrupe ale capitalului, dar mai ales relațiunile și raporturile dintre averea fixă și capitalul propriu deoparte și între averea circulantă și capitalul străin, de altă parte, sunt hotărâtoare pentru aprecierea organizării substanței întreprinderii.

Un bilanț întocmit potrivit acestor criterii va oferi deci cercetătorului cele mai prețioase informații asupra organizării și solidității întreprinderii, asupra politicii ei de investiții și finanțare precum și asupra gradului de lichiditate a averii, precum și asupra siguranței și rentabilității pe care o oferă întreprinderea.

O altă latură caracteristică a schemei noastre de bilanț este așezarea grupeii pozițiilor de rectificare în fruntea schemei. Rațiunea acestei orânduiri este să atragă atențiunea celui care citește un bilanț că anumite cifre din activ și din pasiv sunt mai mari decât cele reale și că pentru a cunoaște adevărata valoare a substanțelor de activ și de pasiv trebuie făcute rectificări în cifrele majorate. Numai dacă aceste rectificări se fac înainte de a citi și interpreta bilanțul, se pot trage concluziuni juste din examinarea lui.

De asemenea, o grupă separată de conturi o constituie — aceasta însă în cadrul substanțelor de avere și de capital — conturile

prinderii dintr'un anumit moment, pe când dubla înregistrare cu rentă ține socoteala dinamismului aceleiași substanțe, provocat de activitatea economică desfășurată de întreprindere. Putem deci afirma, împreună cu profesorul Dr. Hermann Lüdke: „Bilanțul este sistemul dublei înregistrări conceput ca stare pe loc, pe când dubla înregistrare este un bilanț în continuă mișcare”¹⁾.

„Alternanța ritmică a situațiilor statice (bilanț inițial sau bilanț de deschidere și bilanț de închidere, care acesta din urmă e totodată bilanț de redeschidere) cu a socotelilor operațiunilor comerciale ținute cu ajutorul conturilor singulare din Maestru sau alternanța ritmică a socotelilor sintetice cu a socotelilor analitice, constituie legătura intimă dintre bilanț și dubla înregistrare”²⁾.

Rezultă din cele de mai sus, cât de simplu se prezintă mecanismul înregistrărilor duble, dacă e pus în legătură cu egalitatea și opoziția bilanțului inițial.

Înregistrarea dublă apare ca o continuare firească a acestor orânduiri inițiale. N'a fost nevoie a se recurge la ficțiunea personificării conturilor, creind raporturi juridice artificiale între conturi, ci funcțiunea conturilor e explicată doar prin intrări și ieșiri de valori, care mențin nealterată egalitatea de bilanț. Întreaga circulație prin conturi e considerată ca un fluviu de valori care curg în, prin și din întreprindere, remembrându-se la intervale regulate în bilanțuri, pentru a se desmembra apoi din nou în conturi și a-și continua curgerea.

Repetăm deci ceea ce am accentuat și în „Contabilitatea dublă”, pag. 133: Cine vrea să învețe să aplice rațional și temeinic sistemul dublei înregistrări, trebuie să înceteze a mai gândi juridic, ci exclusiv economic: — să gândească *dela început până la sfârșit în bilanțuri*, — iar nu cum se face în învățământul nostru secundar comercial, unde se gândește în patrimoniu și în conturi patrimoniale, fără nicio legătură cu bilanțul și unde, după ce conturile și funcțiunea lor se învață izolat și abstract, folosindu-se termenii „debit” și „credit” greșit și artificial predați (după concepția personificării conturilor) se trece în sfârșit la bilanț, care, venind ca un lucru cu desăvârșire nou, constituie gogorița înregistrării duble, sperietoarea elevilor și studenților, precum și cauza pentru care dubla înregistrare (așa zisa contabilitate) este socotită ca cea mai odioasă materie din programul de învățământ.

Terminologia utilizată este și ea corespunzătoare acestei concepții, având caracter exclusiv economic și tinzând să redea cât

1) Dr. Hermann Lüdke, Buchhaltung, Sammlung Göschen. Berlin 1931. pag. 15.

2) Evian I. N., Contabilitatea dublă, op. cit. pag. 146.

printr-o terminologie corespunzătoare. Aceasta spre deosebire de concepția dinamică a bilanțului, căreia îi corespund mai bine menul de conturi de delimitarea periodică a rezultatelor, dat fiind că în această concepție principalul scop atribuit bilanțului este de stabilirea corectă a rezultatului periodic, activul și pasivul bilanț fiind considerate doar ca niște cheltuieli încă nedevenite în consumațiuni și niște încasări încă nedevenite venituri, un rezervor de forțe ce își așteaptă încă declanșarea.

Iar ca o sinteză a concepțiilor noastre, atât în ceea ce privește punerea egalității de bilanț în serviciul înțelegerii raționale a economiei sistemului înregistrării duble, cât și a terminologiei adaptate acestei concepții, am alcătuit o *schemă de bilanț unitar pentru întreprinderile comerciale și industriale*¹⁾, schemă care corespunde tendinței ce se observă de mai multă vreme în țările de mare cultură de a prezenta bilanțurile întreprinderilor în așa fel ca prin modul dispoziției și intitulării elementelor lui să permită a fi ușor înțelese de toată lumea și științific studiate de specialiști.

În schema alcătuită de noi am calificat bilanțul drept „economic și financiar” potrivit prisme prin care am înțeles să privim curgerea valorilor întreprinderii în vederea socotirii lor sistematice. Conceptele și punctele de vedere juridice, atât de mult utilizate până mai ieri în țara noastră în studiul fenomenelor din întreprindere, au fost înlocuite astfel cu conceptele economice și financiare. Schema bilanțului nostru unitar nu cuprinde nici drepturi și nici obligațiuni, ci numai valori care se găsesc în întreprindere, valori „de primit” dela partenerii de afaceri și valori „de plată” către parteneri.

Prin această prezentare a bilanțului se părăsește împărțirea învechită a conturilor în conturi de valori și conturi de persoane — proprie concepției patrimonialiste dela noi. Acest din urmă criteriu de deosebire a conturilor nu numai că este un criteriu exclusiv morfologic, referitor la natura substanțelor de avere și de capital, care nu spune nimic despre structura acestor substanțe, dar el mai păcătuiește și prin ignorarea realităților în sensul că nu ține seama de caracteristica economiei în care trăim: în economia banului, în care moneda este măsurătorul general de valori, orice întreprindere lucrează numai cu valori exprimate în bani. Cu atât mai văditos va lucra cu valori dubla înregistrare. Bilanțul este — precum am relevat în toate ocaziunile — un cântar de valori prin excelență. În acest sens, dacă cineva ar vrea să cuprindă într-o sin-

1) Evian I. N., Contabilitatea dublă, op. cit., pag. 316 și Bilanțul unitar al întreprinderilor comerciale și industriale, Brașov 1946, pag. 6.

gură grupă toate vească de criteriu toate conturile du Abandonând unitară de bilanț dublu aspect pe prinderilor: valoarea expresia abstractă care alcătuesc avere înregistrări, nu turile de avere

Iar în cadrul rilor din schema ei în „avere fixă” nerii ei în întreprindere financiare proprii de risc diferit

Simetria în grupe de avere justa proporție constitutive ale

Raportul de altele, precum al celui de capitalului, dar nu și capitalul propriu străin, de altă substanței în

Un bilanț cetătorului o solidității în precum și asigurării și

O altă așezarea grupea acestei un bilanț decât cele substanțelor de majorate. și interpretarea lui.

De asesta însă în

derând că acest fond servește pentru a acoperi la timp prețul nouilor investiții, care se vor cumpăra după uzarea completă a celor existente.

Privind însă fenomenele economice în realitatea lor și gândind în același timp în bilanțuri, va trebui să recunoaștem în mod neîndoelnic că prin înregistrarea amortizărilor nu se creiază niciun fond, ci contul de pasiv care înregistrează valoarea deprecierei averii fixe și a cărei numire justă ar fi „Amortizări” este doar „scăzătorul contabil” al valorii supraevaluate a averii fixe din activ. Acest cont extinde astfel și asupra bilanțului proprietatea specifică a contului, conform căreia o sumă înregistrată într-o anumită parte a contului, are efect substractiv asupra sumelor înregistrate în partea opusă a contului.

Contul Amortizări „rectifică” doar valoarea poziției averii fixe din activ, aducând-o la valoarea ei reală. Am numit deci acest fel de conturi „Conturi de rectificarea activului și pasivului” sau mai pe scurt „conturi de rectificare”, ele nefiind nici conturi de avere, nici conturi de capital, nici subdiviziuni ale acestora. Asemenea conturi nu se încadrează în mod organic în sistemul dublei înregistrări, ci-și datorează existența unor artificii sau jonglerii utilizate de contabili, caracterizate de noi drept „artificii contabile”.

În mod asemănător am caracterizat drept cont de rectificare și poziția „Pierderi” (soldul debitor al contului Pierderi și Profituri) din activul bilanțului societăților anonime, care reprezintă de fapt o diminuare a capitalului social, iar în această calitate ar trebui scăzută din contul Capital. Datorită constrângerii impuse însă de principiul integralității și invariabilității capitalului social la societățile anonime, prevăzut de Codul comercial, contabilul recurge la un „artificiu contabil” spre a satisface exigențele Codului comercial. Pierdere din activul bilanțului joacă astfel rolul de a rectifica prin scădere cifra poziției Capital din pasiv.

Același rol de scăzător contabil îl îndeplinește și contul „Amortizarea averii circulante” din pasiv, menit să rectifice scăderea intervenită în valoarea conturilor Debitori sau Clienți din activ, în urma insolabilității anumitor parteneri de afaceri, sau conturile „Acționari”¹⁾ și „Obligatari” din activ, care reduc valoarea con-

1) Voina D., op. cit., pag. 336 și 349, criticul de dragul criticii, care e de altă părere, ar fi putut economisi câteva zeci de rânduri de argumentare pedantă, dacă ar fi citit broșura mea „Bilanțul unitar al întreprinderilor comerciale și industriale. Brașov, 1946, pag. 10 și 11. Tot așa, ar fi putut fi scutit de a se osteni să ne dea lecții asupra rezervelor pentru creanțe dubioase, pe care numai practica le numește așa, deși sunt conturi de rectificare (vezi și broșura Bilanțul unitar, etc. pag. 31). În sfârșit, ne-ar fi scutit și de în-

mai precis și mai sugestiv, noțiunile pe care le reprezintă. Cuvintele sunt uneltele gândirii, mijlocul de exprimare a ideilor noastre. Discriminarea terminologică a expresiunilor utilizate constituie mijlocul de a face analiza științifică și reală a operațiunilor care au loc în dinamica întreprinderilor. Numai o terminologie clară și bine pusă la punct poate reda în mod just adevărata funcțiune a fiecărui cont în angrenajul general al sistemului dublei înregistrări, corespunzătoare fenomenelor economice reale din întreprindere.

Relevăm din acest punct de vedere denumirea „conturi de Consumațiuni periodice” sau de „Pseudo-rezultate”, adică de false rezultate, dată de noi conturilor care cuprind așa zisa regie generală a întreprinderii — salariile personalului, laminatul, încălzitul, chiria, impozitele și alte cheltuieli necesare susținerii procesului de producțiune — pe care practica le cunoaște sub numele de conturi de „Cheltuieli”. Utilizând termenul „Consumațiuni periodice” am vrut să evităm pe deoparte cuvântul cheltuieli, care sugerează ideea debursării de numerar, fiindcă nu toate consumațiunile periodice implică o debursare de bani (de exemplu amortizările), dar în același timp am ținut să accentuăm că nu e vorba de pierderi, adică de rezultate negative, care urmează să scadă capitalul propriu, așa precum le consideră practica cât și majoritatea teoreticienilor contabili, ci de valori jertfite, adică „consumate” în procesul de producțiune¹⁾, pentru a ajuta desăvârșirea aceluși proces, reprezentând deci costuri de producțiune ale mărfurilor — elemente ale valorii costurilor — care urmează a fi recuperate cu ocaziunea vânzării mărfurilor²⁾.

În această calitate conturile de Consumațiuni periodice sau de Pseudo-rezultate cuprind substanță reală, care trebuie să se integreze în valoarea mărfurilor, știut fiind că orice cost al întreprinderii sporește valoarea mărfii; de abia după ce se va vinde marfa se va vedea dacă scopul urmărit de întreprindere a fost atins sau nu, adică dacă întreprinderea a câștigat sau a pierdut în urma

1) Trebuie să relevăm că aproape toate consumațiunile periodice sunt valori jertfite în procesul de producțiune, dar că sunt și unele consumațiuni periodice care nu sunt jertfite în procesul de producțiune, deci nu sunt elemente ale valorii costurilor cum e cazul donațiunilor, al consumațiunilor jertfite pentru repararea unui imobil de raport, care nu e pus în serviciul producțiunii întreprinderii, etc. și care trebuiesc privite ca pierderi secundare, iar nu ca elemente ale valorii costurilor.

2) Precum se va vedea mai jos, consumațiunea periodică este o noțiune contabilă, menită a traduce termenul german „Aufwand” și prin care se înțelege orice jertfă de valori, adică orice valoare consumată de întreprindere sub orice formă, într-o perioadă de socoteli și înregistrată în contabilitatea acestei perioade.

vânzării mărfii, încărcată cu toate costurile aferente ei. În niciun caz însă conturile de pseudo-rezultate nu cuprind pierderi decretate a priori ca atare.

Chiar dacă practica, din motive de ordin tehnic contabil și din motive circumstanțiale de evidență și urmărirea consumațiilor periodice efective față de prevederile bugetare corespunzătoare — nu înregistrează consumațiile periodice în conturile de substanță ale mărfurilor, ci în conturi separate care la sfârșitul anului se soldează prin contul Pierderi și Profituri, ca și conturile de rezultate (de pierderi reale), ceea ce ne interesează pe noi, adică ceea ce trebuie să urmărească un tratat de înregistrare contabilă, este stabilirea adevărului științific, corespunzător fenomenelor economice reale din întreprindere. Ori, tocmai această discriminare terminologică constituie mijlocul de a face analiza științifică, reală, a operațiunilor care au loc în dinamica întreprinderilor.

O altă categorie de conturi, la care ne-am străduit ca prin crearea unei terminologii corespunzătoare să precizăm în mod neîndoelnic caracterul și rolul acelor conturi și să înlăturăm prin aceasta o confuzie grosolană încetățenită nu numai în practică, ci și în literatura contabilă, este categoria conturilor numite de noi „de rectificare“, „scăzători contabili“ sau „artificii contabile“.

Cea mai frecventă întrebuintare a acestor conturi intervine în legătură cu amortizarea, adică cu operațiunile de înregistrare contabilă a deprecierei averii fixe.

Pentru înregistrarea acestei deprecierei, tehnica dublei înregistrări are la îndemână două căi diferite:

- a) Prima cale — calea firească, numită *directă* — înregistrează valoarea uzării în partea de eșiri, adică în creditul conturilor de avere fixă, diminuând prin această înregistrare valoarea inițială a investițiilor cu cota de depreciere suferită;
- b) Calea doua — numită *indirectă* — în loc să crediteze contul de avere fixă, înscrie valoarea deprecierei în creditul unui cont nou, creat anume în acest scop și menit să înfățișeze în orice moment totalul deprecierei averii fixe. Prin această procedură evident că valoarea inițială a averii fixe din activ rămâne neschimbată, adică nu se micșorează cu câtimea cu care s'a depreciat și în schimb în pasiv apare un cont nou, cuprinzând valoarea deprecierei, adică o valoare inexistentă în realitate, ca și supraevaluarea din activ.

Față de această stare a lucrurilor, practica și cu ea o bună parte din doctrinari, prin valoarea de

9 luni ale anului următor, nu constituie încă o consumațiune prezintă un serviciu achiziționat dar încă neconsumat, cu un stoc de materie primă cumpărată în exercițiul neconsumată în întregime în același exercițiu. Serviciul încă nefolosit, ca și materia primă cumpărată și încă disponibilă, care nu poate fi înregistrată prin urmărirea a perioadei care expiră, căci ar însemna să dăm beneficiul acestei perioade în mod cu totul nejustificat. În cinci, înregistrarea dublă scoate suma de 750.000 lei din consumațiuni periodice Chirii, înscriind-o într'un cont viitor". Prin această operațiune consumațiunea periodică vează" adică se transformă într'o substanță reală de această calitate se „tranzitează" (de aici numele de activ prin mijlocirea bilanțului, asupra anului următor. De obia rioada viitoare această parte de avere va deveni cu adevărat sumă periodică, urmând să diminueze beneficiul perioade.

Prin înregistrarea de mai sus beneficiul perioadei expiră fost „delimitat" față de acela al perioadei viitoare, fapt care justifică și denumirea de „conturi de delimitare periodică" dator conturi.

Din punctul de vedere al egalității de bilanț operațiunea perfect logică: crescând averea întreprinderii, crește în mod cesar și capitalul, adică în cazul de față beneficiul.

În mod asemănător conturile de *pasiv tranzitor* au drept întregi capitalul întreprinderii, având drept consecință tot o mitare exactă a rezultatelor, determinând însă de astădată scilicet beneficiului.

Presupunem de exemplu că dintr'o dobândă de 500.000 încasată cu ocazia scontării unui efect, numai 300.000 lei se perioadei ce se încheie, pe când restul de 200.000 lei revine perioadei următoare. Cu ocazia încasării banilor, dobânda s'a tratat în întregime în creditul contului Dobânzi, sporind astfel tigiul întreprinderii cu 500.000 lei, cu toate că din această 200.000 lei aparțin altei perioade de socoteli.

Pentru corectarea înregistrărilor, la facerea bilanțului de 200.000 lei urmează a fi scoasă din contul de rezultate Dobânzi și „pasivată" adică înscrisă în pasivul bilanțului, în contul bănzi cuvenite anului viitor", cont cu ajutorul căruia capitalul întreprinderii se întregeste, iar prin aceasta dobânda încasată participă se „tranzitează" asupra anului următor.

Această , viitoare este cuvenite anulului me capital st fost puse la un serviciu în perioadă post cuvenite anul bilanțului, ca

Din punct sus descrisă adică a capital beneficiul per

În opoziț nalat în acela talului și con mațiune încă cipate" prin scopul întreg lor reală. Și — se realiz de încasat = pitalului — reducerea be rolul tuturo denumirea d aceea de co să le-o dăm.

Totuși i averii și a c concepția st rațională a dela egalitat privind între care, un bil membrează nealterată plasat pe p și de capit cetat modu fluența acti anului să r talului la v