

LBRIS

We know

books

Mariana CIUVICĂ-ENUȘI

CONTABILITATE DE GESTIUNE

- Note de curs -



Cuprins

Noțiuni introductive	13
Capitolul I	
CONTABILITATEA DE GESTIUNE	15
1.1. Aspecte generale ale contabilității financiare și ale contabilității de gestiune.....	15
1.1.1. Interconexiuni între contabilitatea de gestiune și contabilitatea financiară	21
1.2. Definiția, obiectivele, funcțiunea și funcțiile contabilității de gestiune	24
1.3. Rolul contabilității de gestiune	28
1.4. Sfera de cuprindere, obiectul și componentele de bază ale contabilității de gestiune	29
1.5. Legislația, principiile și importanța contabilității de gestiune.....	31
1.5.1. Legislația contabilității de gestiune în vigoare în România.....	31
1.5.2. Principiile contabilității de gestiune	35
1.6. Organizarea contabilității de gestiune în România.....	36
Capitolul II	
CHELTUIELILE ÎNTRINDERII ÎN CONTURILE DE GESTIUNE	39
2.1. Conceptul de cheltuială și conceptul de cost.....	39
2.2. Rolul și gruparea cheltuielilor de exploatare în conturile de gestiune ale întreprinderii.....	40
2.3. Criterii esențiale de delimitare a cheltuielilor întreprinderii.....	40
2.4. Divizarea cheltuielilor indirecte în fixe și variabile	46
2.4.1. Cheltuieli curente (cheltuieli de exploatare și cheltuieli financiare) și cheltuieli excepționale	47
2.5. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor salariale	48
2.5.1. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor salariale privind asigurările și protecția socială.....	48
2.5.2. Contribuțiile sociale obligatorii reglementate.....	50
2.5.3. Contabilitatea de gestiune a cheltuielilor cu pregătirea și perfecționarea profesională	51
2.5.4. Cheltuieli cu impozite, taxe și vărsăminte asimilate	52
2.6. Criterii esențiale de delimitare a costurilor de producție.....	53
2.6.1. Cheltuielile financiare	55
Capitolul III	
CONTURILE CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE.....	59
3.1. Conturile de gestiune: caracterizarea generală	59
3.2. Gruparea și funcțiile conturilor sintetice de gestiune.....	60
3.3. Structurarea conturilor sintetice de gestiune pe conturi analitice specifice.....	67

Capitolul IV

PROCEDEE DE DELIMITARE A CHELTUIELILOR DE PRODUCȚIE.....	71
4.1. Clasificarea procedeelelor specifice calculației costurilor	71
4.2. Procedeele specifice calculației costurilor	74
4.2.1. Procedeele diviziunii simple.....	74
4.2.2. Procedeele coeficienților de suplimentare.....	75
4.2.3. Procedeele indicilor de echivalență (calculația prin coeficienți de echivalență)	76
4.3. Calculația coeficienților (indicilor) de echivalență	77
4.4. Procedee de determinare a costurilor în cazul producției cuplate.....	78
4.5. Procedeele repartizării	80

Capitolul V

METODE DE CALCULAȚIE A COSTURILOR DE PRODUCȚIE TEHNOLOGICE.....	83
5.1. Metode de calculație a costurilor bazate pe costurile integrale, în funcție de tehnologie.....	83
5.1.1. Previzionarea dezvoltării tehnologiei și introducerii progresului tehnologic în particularitățile procesului de producție.....	83
5.1.2. Clasificarea tehnologiilor în funcție de natura produsului întreprinderilor	85
5.2. Noțiunea de cost și elementele componente ale acestuia.....	87
5.2.1. Costul de secție al produsului	88
5.2.2. Costul indirect de producție	89
5.2.3. Costul de producție.....	90
5.2.4. Costul complet comercial.....	92
5.3. Metode de calculație a costurilor totale.....	97
5.3.1. Metode de calculație a costurilor: definiție, clasificare și trăsăturile generale privind metodele de calculație a costurilor	97
5.3.2. Etapele de executare a lucrărilor de calculație a costurilor	99
5.4. Sistemul metodelor de calculație a costurilor	100
5.4.1. Alegerea metodelor și procedeele utilizate în contabilitatea de gestiune a unei entități.....	100
5.4.2. Criterii de clasificare a metodelor de contabilitate de gestiune și calculație a costurilor	101
5.5. Calculația prin metoda globală.....	102
5.6. Caracteristicile calculației costurilor pe comenzi - varianta fără calcul	104
5.7. Calculația prin metoda pe comenzi	105
5.8. Calculația prin metoda pe faze	108
5.9. Metoda de contabilitate de gestiune și calculație a costurilor pe faze de fabricație.....	112
5.9.1. Calculația se face mai întâi pe faze și apoi pe produse.....	113
5.10. Metoda Standard-cost.....	114
5.11. Varianta într-un singur circuit de calculație a costurilor pe comenzi de fabricație.....	116
5.12. Aplicație rezolvată.....	118

Capitolul VI

METODE DE DETERMINARE A COSTURILOR DE PRODUCȚIE.....	123
6.1. Metoda de contabilitate de gestiune și calculație a costului prin metoda costurilor directe (direct-costing).....	123
6.2. Metoda analizei profitului operațional.....	126
6.3. Punctul de echilibru.....	126
6.4. Aplicație rezolvată.....	127
6.5. Metoda marjei costurilor variabile.....	127
6.6. Factorul de acoperire.....	128
6.7. Intervalul de siguranță.....	128
6.8. Coeficientul de siguranță dinamic.....	128
6.9. Levierul operațional.....	128
6.10. Indicele de prelevare.....	129
6.11. STUDIU DE CAZ.....	130

Capitolul VII

CALCULAȚIA COSTURILOR - OBIECTIV FUNDAMENTAL

AL CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE.....	143
7.1. Procedeele suplimentării.....	143
7.1.1. Forma clasică a procedeei suplimentării.....	143
7.1.2. Procedeele suplimentării prin coeficient unic sau global (forma clasică).....	144
7.2. Procedeele calculelor iterative.....	145
7.3. Aplicație rezolvată.....	146
7.4. Procedeele suplimentării prin coeficienți diferențiați.....	146
7.5. Aplicație rezolvată.....	147
7.6. Procedeele particulare de calculație a costurilor.....	148

Capitolul VIII

CALCULAȚIA COSTURILOR DE PROCES PE ACTIVITĂȚI (ABC).....	149
8.1. Organizarea calculației costurilor prin metoda ABC.....	150
8.2. Calculația directă nediferențiată.....	155
8.3. Calculația indirectă diferențiată.....	155
8.4. Procedeele echivalării produsului secundar cu produsul principal.....	158
8.5. Aplicație rezolvată.....	159
8.6. Principalele etape ale calculației costurilor de producție.....	162
8.7. Modalități de organizare a postcalculului.....	164

Capitolul IX

CALCULAȚIA COSTURILOR COMPLETE MODERNE.....	165
9.1. Metode de calculație a costurilor complete.....	165
9.2. Metode moderne de contabilitate de gestiune și calculație a costurilor (evolute).....	166
9.2.1. Metoda de contabilitate de gestiune și calculație a costului prin metoda THM (tarif-oră-mașină).....	166
9.2.2. Metoda de contabilitate de gestiune și calculația costurilor prin metoda PERT (PERT-costing).....	168

9.2.3. Metoda de contabilitate de gestiune și calculația costurilor prin metoda Georges Perrin (G.P.)	169
9.3. Calculația tradițională a costurilor complete - formă fundamentală a calculației costurilor efective (costuri istorice)	170
9.4. Abaterile de la costurile standard pentru materiale	175
9.5. Abaterile de la costurile standard pentru manoperă	177
9.6. Abaterile de la costurile de regie standard	178
9.6.1. Metoda standard-cost parțial	180
9.6.2. Metoda standard-cost unic	182
9.6.3. Metoda standard-cost dublu	183

Capitolul X**DETERMINAREA CANTITATIVĂ ȘI VALORICĂ A PRODUCȚIEI**

ÎN CURS DE EXECUȚIE	189
10.1. Determinarea cantitativă și valorică a producției în curs de execuție	189
10.2. Calculația costurilor standard	191
10.3. Metoda costurilor standard (standard cost)	192
10.3.1. Elaborarea calculațiilor standard pe produs	192

Capitolul XI**CONTABILITATEA DE GESTIUNE A CHELTUIELILOR CU AMORTIZAREA**

IMOBILIZĂRILOR CORPORALE	195
11.1. Amortizarea immobilizărilor corporale	195
11.2. Sistemele de amortizare în contabilitatea de gestiune	196
11.3. Aplicație rezolvată	198

Capitolul XII**BUGETELE ÎNTREPRINDERII - PLANIFICARE FINANCIARĂ**

209	
12.1. Gestiunea prin buget în întreprinderi	209
12.2. Etapele elaborării bugetului întreprinderii	210
12.2.1. Bugetare bazată pe zero	213
12.3. Niveluri de implicare în procesul de bugetare	214
12.4. Tipuri de bugete	215
12.4.1. Bugetul principal	215
12.4.2. Buget operațional	216
12.4.3. Bugetul participativ	217
12.4.4. Bugetul financiar	218
12.4.5. Bugetul de funcționare vs. financiar	218
12.4.6. Bugetul fluxului de numerar	219
12.4.7. Bugetul static	219

BIBLIOGRAFIE	227
---------------------------	------------

Anexa nr. 1	231
--------------------------	------------

Capitolul I

CONTABILITATEA DE GESTIUNE

1.1. Aspecte generale ale contabilității financiare și ale contabilității de gestiune

Sistemele sunt numeroase, relevând astfel oferta pe care știința contabilă o pune la dispoziția celor interesați de contabilizarea activității, dar și posibilitatea de a acoperi cele mai diverse câmpuri de complexitate, mărime, obiect, cerințe venite din partea acestora, cât și din partea organelor de supraveghere.

Contabilitatea ca sistem, așa cum se prezintă, s-a transformat din simplă tehnică de înregistrare a operațiilor desfășurate într-un mijloc de control și prevedere a activității, cât și un instrument de gestiune, și de calcul economic.

Obiectul contabilității patrimoniului îl constituie reflectarea în expresie bănească a bunurilor materiale și imobiliare, inclusiv terenul cu ce se află sub el: bogății naturale, zăcăminte și alte bunuri cu potențial economic; disponibilitățile bănești, titlurile de valoare, drepturile și obligațiile societății comerciale deținătoare, precum și mișcările și modificările intervenite în urma operațiilor patrimoniale efectuate de acestea, cheltuielile, veniturile, dar mai ales rezultatul obținut în final, profitul.

Calculația costurilor i-a preocupat pe economiști încă din timpul secolului XIX, această preocupare apărând mai întâi în America, ulterior fiind preluată în Europa, în 1937 de Germania, iar de Franța în 1947. Aceste două mari puteri economice au contribuit la scindarea contabilității

în două părți, în: Contabilitatea generală (Contabilitatea financiară) și Contabilitatea analitică (Industrială), conturi de legătură și conturi de reflectare.

La nivel internațional există o multitudine de sisteme de contabilitate aplicate în practică, însă două modalități de organizare sunt cele mai cunoscute.

Sistemul contabil dualist (neintegrat) este practicat în Franța și în România și presupune organizarea contabilității în două circuite:

- Contabilitatea financiară și
- **Contabilitatea de gestiune sau managerială.**

Contabilitatea financiară aparține întreprinderii și se ocupă cu înregistrarea și studierea patrimoniului, și a rezultatelor, orientate către exterior, înspre fenomenele: financiare, comerciale și sociale.

Contabilitatea financiară implică recunoașterea cheltuielilor de exploatare după natura lor, iar **contabilitatea de gestiune** presupune recunoașterea cheltuielilor de exploatare după destinația lor sau după funcțiile întreprinderii aferente producției: generale, de administrație și de desfacere.

Unele dintre elementele reformatoare de importanță majoră ale noului sistem de contabilitate, care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 1994, îl constituie crearea celor două secțiuni ale sistemului **dualist**:

- contabilitatea financiară (generală);
- **contabilitatea de gestiune (managerială).**

Contabilitatea financiară (generală) are ca primă caracteristică fiabilitatea informației. Informațiile nu pot fi fiabile decât în măsura în care firma nu are posibilitatea de a influența conținutul acestora, prin urmare raportările financiare sunt elaborate conform unui ansamblu de norme preexistente și definite sub formă de reglementări, coduri și legi unanim acceptate.

Contabilitatea financiară reprezintă acea parte a contabilității ce vizează oferirea de informații pentru acționari și alți utilizatori externi, în vederea evaluării activității din punct de vedere al situației financiare actuale, furnizând o imagine de ansamblu asupra poziției financiare, performanțelor și modificărilor financiare.

Contabilitatea de gestiune „furnizează toate informațiile contabile necesare elaborării de rapoarte și analize interne, utilizate de

managementul firmei, al unității de producție, pentru luarea celor mai bune decizii și a conceperii bugetelor pentru ciclul următor, precum și pentru previzionarea producției viitoare”.

Contabilitatea de gestiune reprezintă acea parte a contabilității ce vizează oferirea de informații utile managerilor, cuantificabile, prelucrate și transmise pentru planificarea și controlul activității, precum și în cadrul procesului de luare a deciziilor.

Contabilitatea de gestiune se impune ca primă etapă în măsurarea activității economice a întreprinderilor de producție, a societăților comerciale care efectuează lucrări pentru terți, a firmelor prestatoare de servicii pentru populație, care dețin sisteme de organizare a contabilității.

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

Prin **contabilitatea de gestiune** persoanele juridice pot obține informații care să le asigure o gestionare eficientă a patrimoniului, respectiv:

- **informații** legate de **costul bunurilor**, lucrărilor, serviciilor, pentru persoanele juridice care desfășoară activități de producție, prestări de servicii, precum și de costul bunurilor vândute, pentru persoanele juridice care desfășoară activitate de comerț;
- **informații** care stau la baza **bugetării** și controlului activității de exploatare;
- **informații** necesare **analizelor financiare**, în vederea fundamentării deciziilor manageriale privind conducerea activității interne;
- alte **informații impuse** de realizarea unui **management performant**.¹

Iar **contabilitatea de gestiune** aparține exploatării și se ocupă cu calculația costurilor și a prețului de achiziție a materiilor prime, și de

¹ Ordin nr. 1.826 din 22 decembrie 2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, emitent: Ministerul Finanțelor Publice, publicat în Monitorul Oficial nr. 23 din 12 ianuarie 2004.

vânzare a produsului finit, orientate fiind spre interior, înspre procesele de producție și desfacere. Această parte a contabilității furnizează **informațiile** necesare conducerii **în vederea luării de decizii, gestiunii și controlului.**

„**Contabilitatea de gestiune** se organizează de administratorul persoanei juridice, fie utilizând conturi specifice, fie prin dezvoltarea conturilor din contabilitatea financiară, fie cu ajutorul evidenței tehnico-operative proprii.

Folosirea conturilor contabile, precum și simbolizarea acestora, se efectuează astfel încât sistemul de stocare și de accesare a informațiilor obținute să fie flexibil și să permită o gamă largă de opțiuni.

Lista conturilor de gestiune este adaptată în funcție de scopurile urmărite, respectiv: evidențierea fluxului costurilor, determinarea costurilor aferente stocurilor, determinarea veniturilor și a rezultatelor în funcție de activitatea care le generează, efectuarea de previziuni etc.”²

Avantajele pe care le prezintă contabilitatea de gestiune față de cea financiară este: aprecierea costurilor, a cheltuielilor, adaptare pentru a răspunde nevoilor născute pentru producție, prin monitorizare directă a controlului.

Contabilitatea de gestiune se delimitează prin următoarele trăsături specifice:

a) **Periodicitatea contabilității de gestiune** este lunară, pe când contabilitatea financiară este anuală, cu raportări trimestriale.

b) **Natura și clasificare sarcinilor (cheltuielilor)** întreprinderii. Sarcinile întreprinderii se înregistrează în contabilitatea generală, în cea financiară, iar unele dintre acestea și în cea de gestiune.

Există unele elemente ale costurilor care se înregistrează numai în **contabilitatea de gestiune**, fără ca acestea să apară și în contabilitatea financiară,

c) **Contabilitatea de gestiune** (managerială) se distinge, în primul rând, prin **obiectul** său limitat în **cuantificarea și colectarea cheltuielilor de producție și calculul costurilor produselor obținute, a lucrărilor executate și a serviciilor prestate de întreprindere**, în timp ce obiectul contabilității financiare are o sferă mult mai cuprinzătoare, constând în

² *Ibidem.*

evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute.

d) În timp ce contabilitatea financiară înregistrează, cuantifică informațiile și cheltuielile în funcție de natura lor, **contabilitatea de gestiune cuantifică informațiile și cheltuielile în funcție de produs, etapă, stocuri și destinație de desfacere (cheltuieli cu materii prime, cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor, cheltuieli cu salariile, cheltuieli cu desfacerea etc.)**.

e) La contabilitatea generală financiară se stabilește „**Rezultatul global**” al întreprinderii, iar la **contabilitatea de gestiune** a exploatării se obține „**Rezultatul parțial**”, pe produse.

f) Pe când **contabilitatea de gestiune**, prin colectarea, cuantificarea și evidențierea costurilor de producție, prin obiectul său de studiu, procedează la cunoașterea acestora, fiind un studiu continuu, analizând și estimând evoluția, oferind informații utile pentru luarea deciziilor și previzionarea producției viitoare.

Contabilitatea de gestiune cuantifică, prelucrează, înregistrează și însușează:

- **aceleași cheltuieli, pe destinații,**
- **respectiv pe activități în secții, centre, administrative,**
- **faze de fabricație,**
- **centre de costuri,**
- **centre de profit, după caz, precum și**
- **calculul costurilor pentru produse, lucrări pentru terți, servicii**
etc.

Interconexiunile dintre contabilitatea financiară și **contabilitatea de gestiune** sunt strâns legate de activitatea de producție, de cheltuielile și costurile lunare aferente, în interior, dar, în exterior, de raportate trimestrială.

La data intrării în patrimoniu bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitatea financiară la valoarea de intrare, fiind considerate drept: bunuri aduse ca aport, bunuri procurate cu titlul oneros, la valoarea de achiziție, bunuri produse în unitatea patrimonială, la costul de producție.

Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumate, celelalte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte, repartizate rațional asupra bunului produs în unitatea patrimonială.

g) Spre deosebire de contabilitatea financiară, care își procură toate datele în mod direct, nemijlocit, **contabilitatea de gestiune** prăia de la contabilitatea financiară cvasi-totalitatea datelor privind cheltuielile directe și indirecte, pe care le prelucrează și pe care le înregistrează pe destinații, în baza anumitor procedee specifice.

În această situație, între contabilitatea de gestiune și contabilitatea financiară sunt stabilite conexiuni generate de fluxurile de informații, de la contabilitatea financiară către contabilitatea de gestiune.

Aceste legături sunt înfățișate sinoptic în figurile următoare:

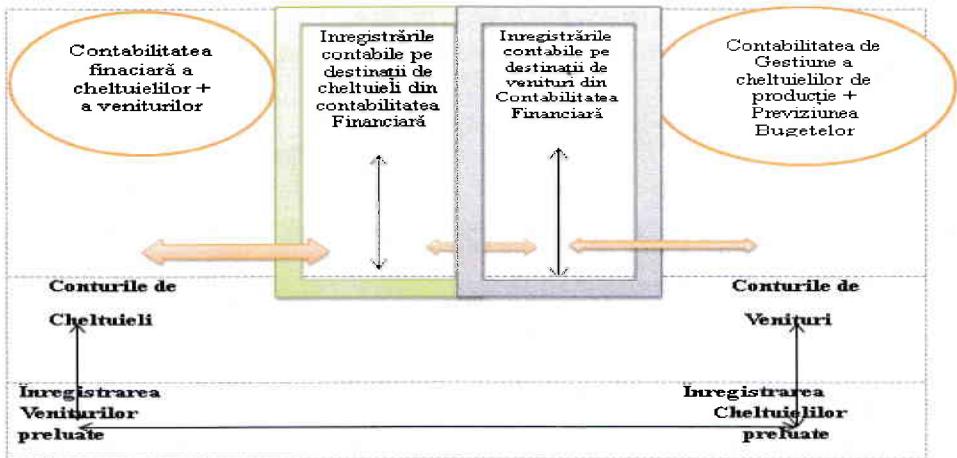


Figura nr. 1. Legăturile sinoptice între contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune

Contabilitatea financiară reprezintă acea parte a contabilității ce vizează oferirea de informații pentru acționari și alți utilizatori externi, în vederea evaluării activității din punct de vedere al situației financiare actuale și care furnizează o imagine de ansamblu a poziției financiare, a performanțele și a modificările financiare, pe când **Contabilitatea de gestiune succede** primei contabilități, cu analize mai ample și o atenție sporită asupra cheltuielilor și deciziilor corecte privind producția.