

Constanța IACOB

Ion IONESCU

Marioara AVRAM

CONTABILITATE DE GESTIUNE

- Sinteze și aplicații –



**EDITURA UNIVERSITARIA
Craiova, 2012**

Referent științific

Prof.univ.dr. Magdalena MIHAI

Universitatea din Craiova

Copyright © 2012 Universitaria

Toate drepturile sunt rezervate Editurii Universitaria

ISBN 978-606-14-0079-9

Apărut: 2012

TIPOGRAFIA UNIVERSITĂȚII DIN CRAIOVA

Str. Brestei, nr. 156A, Craiova, Dolj, România

Tel.: +40 251 598054

Tipărit în România

Capitolul I

ELEMENTE FUNDAMENTALE ALE CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE

1.1. Definiția și obiectivele contabilității de gestiune

*Pornind de la
concepția siste-
mului contabil*

* concepția monistă, conform căreia sistemul contabil este integrat într-o singură contabilitate și a cărei informație este destinată atât utilizatorilor interni cât și celor externi ;

* concepția dualistă, conform căreia sistemul contabil este delimitat în două componente : *contabilitatea financiară sau generală*, bază a tuturor construcțiilor contabile și al cărui obiect îl constituie înregistrarea, clasată și regrupată, a informațiilor relative la mișcările de valori generate de activitatea întreprinderii, iar, pe de altă parte, *contabilitatea de gestiune*, care se sprijină pe contabilitatea financiară și al cărui obiect îl constituie urmărirea “gestiunii întreprinderii” prin intermediul unui indicator reprezentativ, și anume “costul producției”.

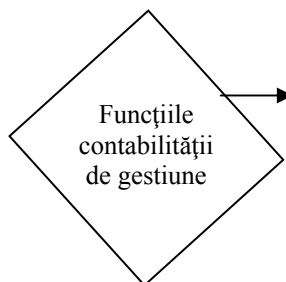
Reținem :

Importanța, funcțiile și rolul contabilității de gestiune

Importanță

Contabilitatea de gestiune, în calitate de imagine contabilă a funcționării întreprinderilor și organizațiilor, descrie modul în care sunt utilizate resursele, care este efectul utilizării acestora și oferă un model economic care îi ajută pe manageri.

Contabilitatea de gestiune, în calitate de imagine contabilă a funcționării întreprinderilor și organizațiilor, descrie modul în care sunt utilizate resursele, care este efectul utilizării acestora și oferă un model economic care îi ajută pe manageri.



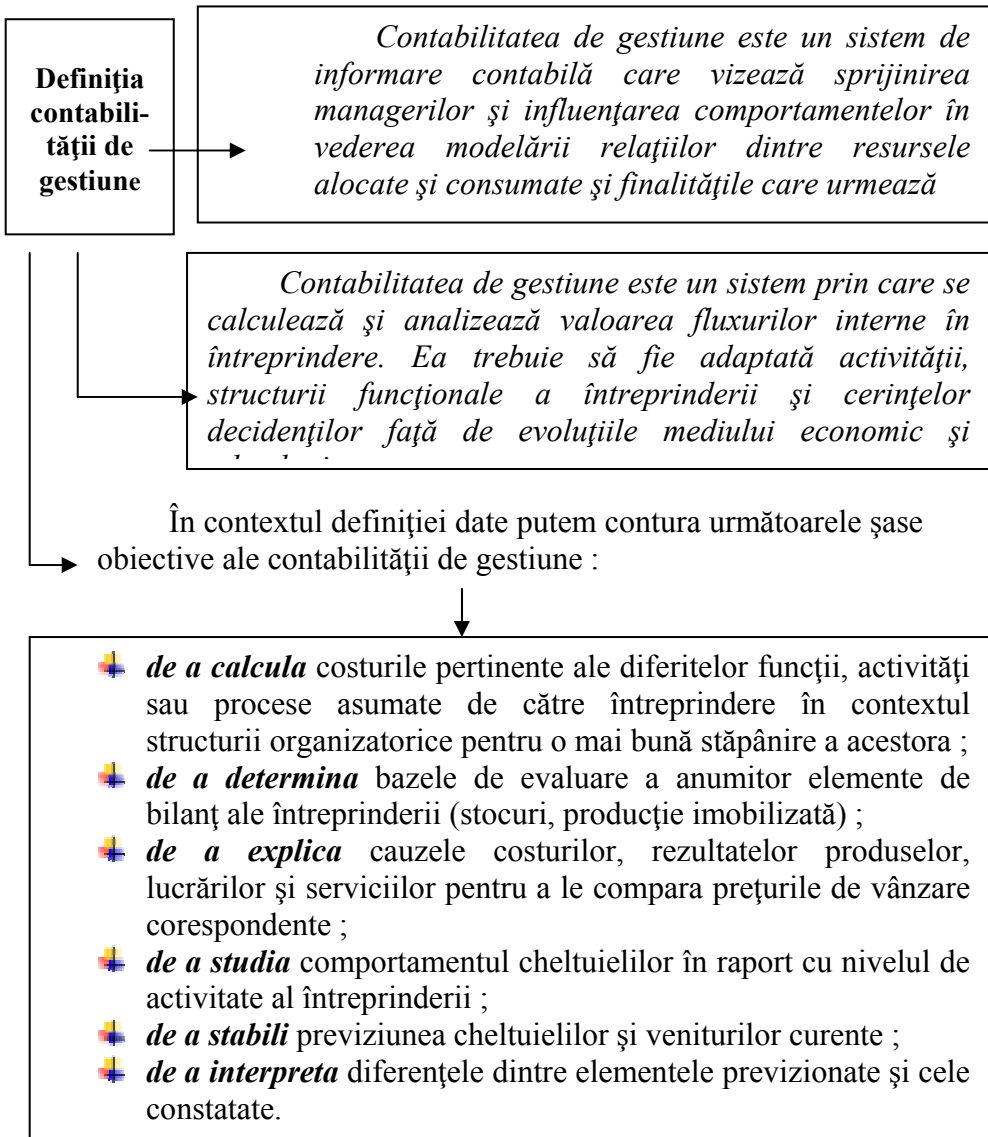
- determinarea prețului normal al bunurilor vândute de întreprindere ;
- fixarea limitelor de reducere a prețurilor ;
- determinarea produselor profitabile și a celor care creează deficit ;
- controlul stocurilor ;
- definirea valorii stocurilor;
- testarea eficienței diferitelor procese ;
- testarea eficienței diferitelor departamente ;
- detectarea pierderilor, risipei și furturilor ;
- separarea costului sub-activității de costul productiv;

Rolul contabilității de gestiune :

Întreprinderea trebuie să-și analizeze costurile deoarece un cost este un consum de resurse, să înțeleagă și să-și optimizeze rezultatul. Dacă regrupăm cele zece funcții enunțate mai sus, putem estima că această analiză este necesară pentru:

- *stabilirea prețurilor*. Dar, după cum se observă, piața lasă adesea puțină libertate din acest punct de vedere și singura preocupare a producătorilor este aceea de a reuși să obțină costul produselor și serviciilor vândute sub prețul său de vânzare : prioritatea este aceea de a înțelege cum se formează costurile și care este influența asupra lor decât de a cunoaște care sunt repercusiunile asupra clientului ;
- *evaluarea stocurilor* care influențează calculul rezultatului contabil. Evaluarea este o consecință a existenței consumurilor perioadei și , în contrapartidă, a noilor valori obținute, vândute sau nu, care alcătuiesc stocurile de produse, cu atât mai mult cu cât unele dintre acestea sunt utilizate în folosul propriu (de exemplu, producția de immobilizări). Or, regula generală (a se vedea IAS 2) este aceea că stocurile se evaluează la costul lor și care trebuie identificat ;
- *măsurarea performanței* produselor, proceselor și entităților pentru informarea celor care girează întreprinderea . Acest aspect se instituie ca un obiectiv major al contabilității de gestiune din zilele noastre ;
- *sprijinirea controlului intern* , în sensul clasic de urmărire a resurselor și de respectare a instrucțiunilor date, deoarece resursele sunt supuse fraudei și risipei .

Din cele prezentate putem desprinde următoarele definiții date contabilității de gestiune :



INTREBĂRI

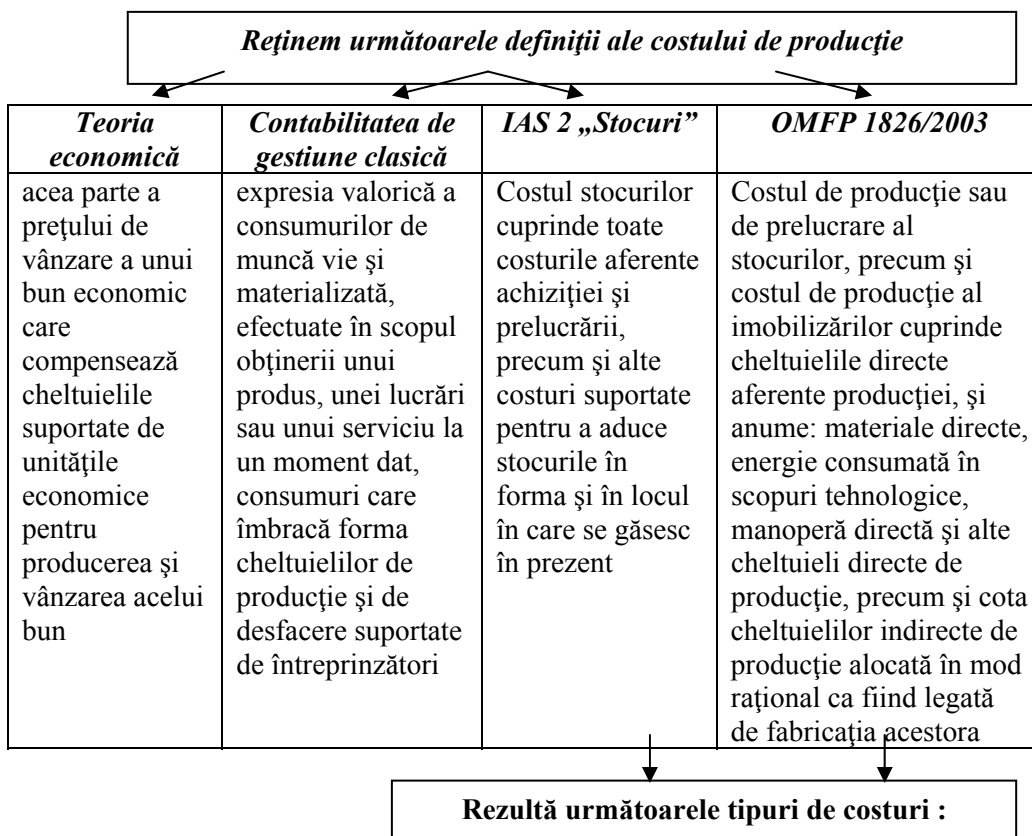
1. Care este rolul contabilității de gestiune ?
2. Care sunt cele zece funcții ale contabilității de gestiune ?
3. Pentru ce întreprinderea trebuie să-și analizeze costurile ?
4. Cum poate fi definită contabilitatea de gestiune ?
5. Care sunt cele șase obiective ale contabilității de gestiune ?

1.2. Conceptul de costuri și rolul lor în luarea deciziilor

Costul este o categorie economică universal acceptată și are la origine verbul latin “*constare*”, care înseamnă a stabili, a fixa ceva, verb din care s-a desprins noțiunea de “*costa*” pentru a exprima “cât s-a consumat sau s-a plătit” pentru un lucru sau un obiect. Ulterior, de la această noțiune s-a ajuns la noțiunea de cost, al cărui conținut este legat de un consum de valori care l-a ocazionat și care, pentru a putea fi reflectat, trebuie să aibă la bază expresie valorică.

Consumurile de valori fiind efectuate în scopul obținerii unui produs, unei lucrări sau prestării unui serviciu conduc la efectuarea unei calculații pentru a fi posibilă însumarea lor, iar rezultatul obținut constituie un indicator sintetic cunoscut sub denumirea de “*cost de producție*”.

Din punct de vedere practic, consumurile de valori, în majoritatea întreprinderilor, nu se efectuează pentru obținerea unei singure unități de produs, lucrări sau servicii, ci pentru o cantitate determinată, în funcție de specificul procesului tehnologic și modului de organizare a procesului de producție. În acest context, *costul unitar al produsului* constituie un indicator determinat pe baza unui calcul matematic, ca raport între expresia valorică a consumurilor de valori (cheltuielile) pe care le efectuează o întreprindere cu obținerea și desfacerea producției sale, pe o anumită perioadă de gestiune și cantitatea de produse, de lucrări sau servicii.

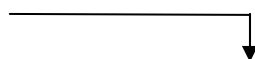


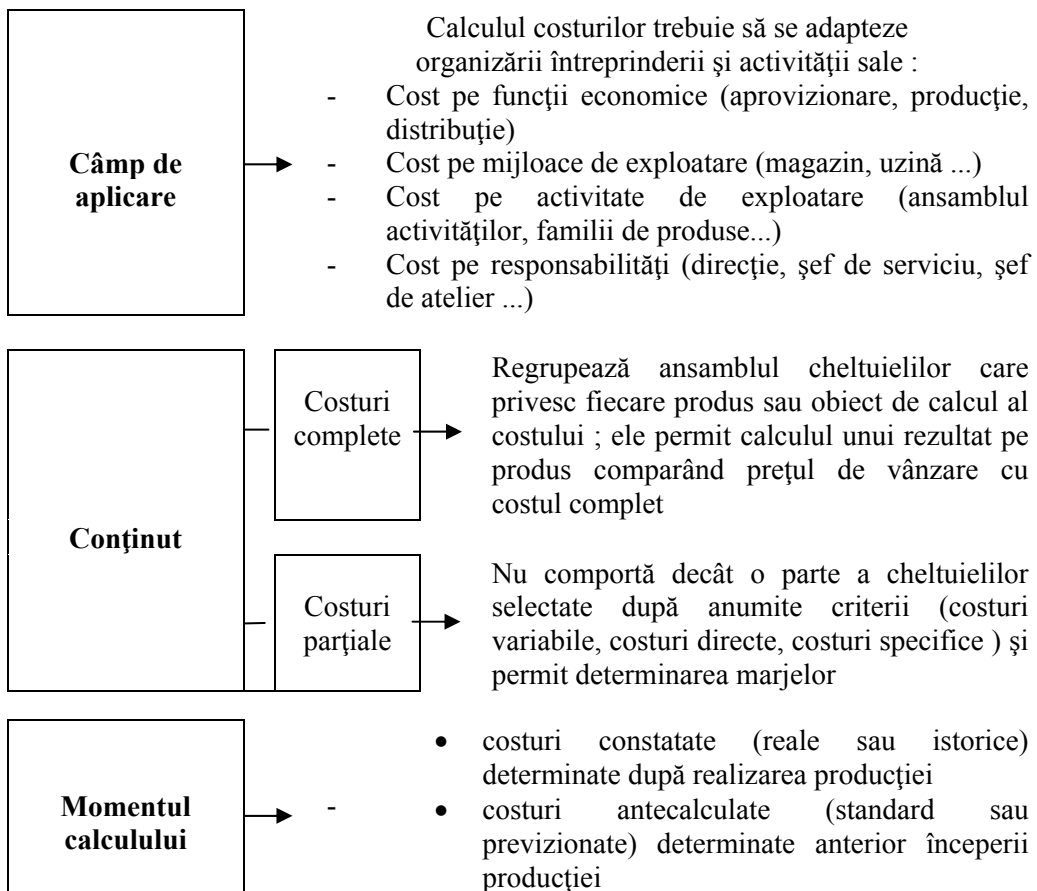
<i>În faza de aprovizionare</i>	<i>În faza de producție</i>	<i>În faza de distribuție</i>
Costul de achiziție	Costul de producție	Costul de distribuție
este format din prețul de cumpărare al stocurilor materiale sau mărfurilor, la care se pot adăuga taxele de import și orice alte cheltuieli necesare pentru a aduce stocurile în forma și la locul final pentru a fi disponibile derulării activității	este expresia valorică a ceea ce îl costă pe producător pentru obținerea unui produs, a unei lucrări sau unui serviciu, cost format din prețul de cumpărare al stocurilor consumate și altor costuri adăugate de întreprindere în procesul de producție	nu este un cost propriu-zis, el reprezintă totalitatea cheltuielilor de desfacere. Definiția sa poate fi deci concepută, ca și costurile precedente, prin referire la costurile angajate pentru vânzarea producției realizate.
Utilitatea unui astfel de cost este evidentă : pe de o parte, el devine parte componentă a costului de producție, în limita consumurilor efectuate, pe de altă parte este un instrument de analiză și decizie deoarece se poate determina o marjă pe costul de achiziție	diferența dintre prețul de vânzare și costul de producție reprezintă marja asupra costului de producție	

↓ ↓

Costul complet reprezintă efortul depus de producător pentru obținerea și vânzarea unui produs, lucrare sau serviciu și este format din costul de producție, cheltuielile generale de administrație și costul de distribuție.

Fiecare tip de cost, enunțat mai sus, se caracterizează prin trei elemente, independente unele de altele, care pot fi prezentate schematizat după cum urmează :





Dacă avem în vedere rolul costurilor în luarea deciziilor, costurile în raport de conținutul lor pot fi delimitate astfel :

- Costurile complete : - costuri complete tradiționale (fără ajustări sau adăugări) ; costuri complete economice (cu ajustări sau adăugări pentru o mai bună analiză economică)
- Costurile parțiale : costuri variabile (prin luarea în considerare numai a cheltuielilor care variază în raport cu producția sau cu vânzarea și excluderea cheltuielilor fixe) ; costuri directe (prin luarea în considerare a cheltuielilor variabile și a celor fixe proprii produselor, calculate direct)

Reținem : utilizarea informațiilor legate de costurile activității facilitează luarea unor decizii în legătură cu volumul și structura activității în vederea creșterii profitului (menținerea în fabricație a unor produse, renunțarea la fabricarea altora sau introducerea în fabricație a noi produse). Informațiile cu privire la nivelul, structura și evoluția costurilor prezintă un rol deosebit în privința adoptării deciziilor în scopul creșterii eficienței activității desfășurate și, totodată, prezintă importanță pentru controlul activității interne a întreprinderii.

INTREBĂRI ȘI APLICAȚII

1. Cum poate fi definit costul de producție având în vedere opțiunile enunțate?
2. Ce categorii de costuri pot fi determinate conform IAS 2 și OMFP 1826/2003 ?
3. Care sunt elementele caracteristice costurilor ?
4. Dispuneți de următoarele informații referitoare la o societate:

Informații	01.01.	31.12
Stoc materii prime	328	366
Stoc de producție în curs de execuție	362	354
Stoc de produse finite	146	150

În timpul perioadei au fost utilizate în producție materii prime în valoare de 1.732 u.m., iar costul bunurilor vândute a fost de 6.000 u.m.
Determinați: costul materiilor prime achiziționate; costurile de producție ale perioadei și costurile produselor finite obținute.

Rezolvare

1. *Calculul costului materiilor prime achiziționate*

Pornind de la relația de echilibru a stocurilor (sold inițial + intrări = ieșiri + sold final), costul materiilor prime achiziționate (intrările în stoc) se determină astfel:

Costul materiilor prime achiziționate (I) = Costul materiilor prime consumate (E) + Valoarea stocului final de materii prime – Valoarea stocului inițial de materii prime = 1.732 + 366 – 328 = 1.770 u.m.

2. *Calculul costului produselor finite obținute*

Aceeași relație de echilibru, utilizată pentru produse finite, presupune determinarea costului produselor finite obținute (I) astfel:

Costul produselor finite obținute (I) = Costul produselor finite vândute (E) + Valoarea stocului final de produse finite – Valoarea stocului inițial de produse finite = 6.000 + 150 – 146 = 6.004 u.m.

3. *Calculul costurilor de producție ale perioadei (costul producției fabricate)*

Costul producției finite	6.004
+ Valoarea producției neterminate finale	354
- Valoarea producției neterminate inițiale	362
= Costul producției fabricate (finite și neterminate)	5.996

5. Societatea ALFA produce umbrele de soare, asamblând pânza de un suport achiziționat. În luna mai a cumpărat 10.000 de pânze la 10 lei bucata și 11.000 de suporturi la 20 lei bucata, și a asamblat 9.500 de umbrele, costul asamblării fiind de 15 lei/bucată. A vândut în cursul lunii 8.500 de umbrele la prețul de 60 lei / bucătă, comisionul vânzătorului fiind de 5 lei / bucătă.

Determinați costul de producție și costul complet (de revenire) al unei

umbrele.

Rezolvare:

1. *Calculul costului de producție al umbrelor:*

	Costul materiei prime consumate:	285.000
	• pânză (9.500 buc x 10 lei/buc)	
95.000	• suporturi (9.500 buc x 20 lei /buc)	
190.000		
	+ Costul asamblării (9.500 buc x 15 lei / buc)	142.000
	= Costul de producție al umbrelor asamblate	
427.000		

=> costul unitar de producție = 45 lei / buc (427.500 lei/ 9.500 buc).

2. *Calculul costului complet al umbrelor:*

	Costul de producție al umbrelor vândute	382.000
	(8.500 buc x 45 lei / buc)	
	+ Costul distribuției (8.500 buc x 5 lei / buc)	42.500
	= Costul complet	425.000

6. Societatea BETA produce ciocolată. Aceasta cumpără materii prime în valoare de 6.000 u.m. Stocul inițial de materii prime este de 1.000 u.m., iar stocul final este de 2.000 u.m. Salariile și amortizarea pentru producție sunt de 16.000 u.m., iar pentru distribuție sunt de 4.000 u.m. Aceasta are un stoc inițial la produse finite de 3.000 u.m. și un stoc final de 5.000 u.m.

Calculați costul de producție și costul complet.

7. O societate a înregistrat următoarele costuri: materii prime 10.000 lei, salarii manoperă directă 14.000 lei, salarii pentru personalul de distribuție 12.000 lei, amortizarea vehiculelor de distribuție ale societății 15.000 lei, amortizarea mașinilor productive 18.000 lei, amortizarea vehiculelor managerilor 10.000 lei, chirie 4.000 lei (din care pentru producție 60%), grad de utilizare a capacității de producție 85%.

Determinați suma cheltuielilor care vor afecta contul de rezultate al societății.

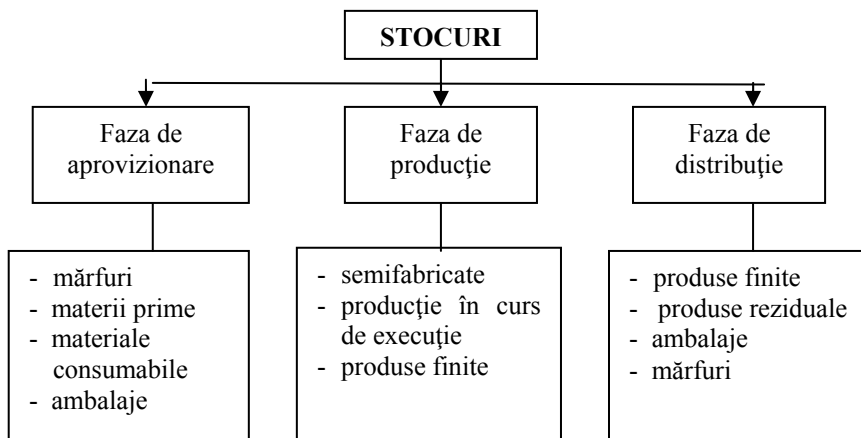
1.3. Costurile în sprijinul inventarului permanent al stocurilor

Reamintim :

Potrivit Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, stocurile sunt active circulante deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității ; sunt în curs de producție în vederea vânzării în procesul desfășurării normale a activității ; sunt sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile care urmează să fie folosite în procesul de

producție sau pentru prestarea de servicii.

Dacă avem în vedere cele trei stadii ale ciclului de exploatare, de o manieră generală se poate face următoarea schematizare a stocurilor :

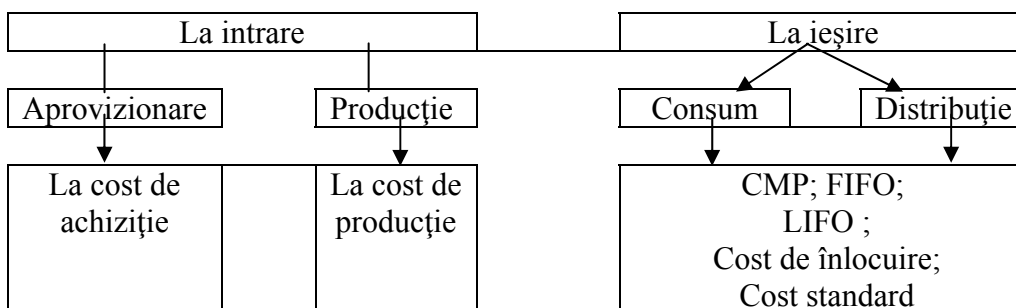


Observație :

Clasificarea stocurilor conform fazelor ciclului de exploatare este relativă, totul depinde de activitatea întreprinderii : de exemplu, un produs rezidual pentru o întreprindere poate deveni materie primă pentru alta.

Indiferent însă cum sunt grupate, mărimea valorică a stocurilor este reluată în contabilitatea financiară ca element de activ al bilanțului și, prin urmare se pune problema evaluării acestora.

Dacă ne referim la problematica generală a stocurilor, modul de evaluare al acestora este dependent de stadiul în care acestea se găsesc, și anume :



Reținem :

Interesul contabilității de gestiune este regăsit în stadiul de intrare al stocurilor care necesită determinarea costului de achiziție și a celui de producție, dar în egală măsură și în stadiul ieșirii deoarece consumurile generează cheltuieli, iar distribuțiile generează venituri.

Observație :

De o manieră generală, metodele de evaluare în stadiul ieșirii din gestiune sunt cunoscute de la contabilitate financiară motiv pentru care , în cele ce urmează, vom prezenta un tablou comparativ al avantajelor și dezavantajelor

utilizării fiecărei metode, dată fiind influența pe care o au asupra costurilor, pentru a veni în sprijinul decidenților în direcția alegerii opțiunilor contabile.

Metoda	Caracteristici	Avantaje	Inconveniente
CMP la finele perioadei	<ul style="list-style-type: none"> - intrările sunt evaluate cantitativ și valoric - ieșirile nu sunt decât cantitativ în cursul perioadei - CMP este calculat la finele perioadei - ieșirile și stocurile sunt evaluate la CMP la finele perioadei 	<ul style="list-style-type: none"> - costul mediu atenuază fluctuațiile de preț 	<ul style="list-style-type: none"> - evaluarea ieșirilor la finele perioadei întârzie calculul costurilor - valoarea stocurilor este alterată în cazul variației definitive a prețurilor
CMP după fiecare intrare	<ul style="list-style-type: none"> - intrările sunt evaluate cantitativ și valoric - ieșirile sunt evaluate cantitativ și valoric (cantitate x CMP) - CMP este calculat după fiecare intrare la un nou preț 	<ul style="list-style-type: none"> - costul mediu reduce fluctuația prețurilor 	<ul style="list-style-type: none"> - valoarea stocurilor este alterată în cazul variației definitive a prețurilor
FIFO	<ul style="list-style-type: none"> - fiecare lot este identificat prin referire la cantitate și preț - o ieșire poate necesita apelarea la mai multe loturi intrate - stocurile sunt constituite din loturi neepuizate 	<ul style="list-style-type: none"> - stocul este evaluat la prețul cel mai recent 	<ul style="list-style-type: none"> - ieșirile sunt evaluate cu un decalaj în raport cu evoluția prețurilor, costurile sunt sub-evaluate
LIFO	<ul style="list-style-type: none"> - idem metoda FIFO 	<ul style="list-style-type: none"> - ieșirile sunt evaluate la prețurile cele mai recente 	<ul style="list-style-type: none"> - stocul este evaluat la cele mai vechi prețuri; el este sub-evaluat
Costul de înlocuire	<ul style="list-style-type: none"> - ieșirile se efectuează la cost de înlocuire - la finele perioadei, este necesar să se corecteze costul teoretic (scriptic) pentru restabilirea costului real 	<ul style="list-style-type: none"> - ieșirile sunt evaluate la prețurile cele mai actuale posibile 	<ul style="list-style-type: none"> - este o metodă inflaționistă în perioada de creștere a prețurilor
Costul standard	<ul style="list-style-type: none"> - această metodă este utilizată în gestiunea previzională - costurile prestabilite sunt comparate cu costurile reale. Diferențele constatate fac obiectul unei analize 	<ul style="list-style-type: none"> - mișcarea stocurilor poate fi evaluată fără a aștepta calculul costurilor reale 	<ul style="list-style-type: none"> - costurile standard este necesar a fi revizuite permanent pentru a păstra caracterul acestora de normă sau de obiectiv