

Prof. univ. dr. Elena ZAHARCIUC

**CONTABILITATE DE
GESTIUNE
ȘI
CONTROL DE GESTIUNE**



Copyright © 2009, **Editura Pro Universitaria**

Toate drepturile asupra prezentei ediții aparțin

Editurii Pro Universitaria

Nici o parte din acest volum nu poate fi copiată fără acordul scris al

Editurii Pro Universitaria

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

Prefață

Lucrarea „Contabilitate de gestiune și Control de gestiune” tratează problematica practicii contabile referitoare la elaborarea bugetelor de cheltuieli, evidența cheltuielilor, calculația costurilor efective, abaterilor de la costurile antecalulate și controlul acestora pentru urmărirea performanțelor.

Orice activitate economică își propune să se desfășoare în cadrul raportului de echilibru dintre venituri și cheltuieli. În aceste condiții, managerii își propun dimensionarea cheltuielilor în limita veniturilor estimate, pentru recuperarea cheltuielilor și realizarea unui beneficiu care să permită reluarea activității economice.

În acest context, lucrarea prezintă noțiuni, cunoștințe teoretice și aplicații necesare înțelegerii calculației costurilor și controlului acestora. În funcție de particularitățile procesului de producție, noțiunile teoretice se adaptează în folosirea diferitelor procedee și metode de evidență, calculație și control al costurilor.

De asemenea, în lucrare se prezintă și elaborarea bugetelor de cheltuieli având în vedere rolul previziunii în managementul întreprinderii moderne, care acționează într-un mediu concurențial.

Contabilitatea de gestiune și controlul de gestiune au un rol important pentru descoperirea și mobilizarea rezervelor interne de reducere a costurilor de producție pentru furnizarea informațiilor și indicatorilor necesari conducerii întreprinderii în luarea deciziilor.

Prin conținutul său, lucrarea se adresează, în principal, studenților de la Facultatea de Relații Comerciale și Financiar Bancare Interne și Internaționale specializarea Contabilitatea Afacerilor, fiind elaborată pe structura programei analitice a disciplinei „Contabilitate de gestiune și Control de Gestiune”, venind să dezvolte și să aprofundeze noțiunile predate la cursuri.

Apreciez, competența profesională a specialiștilor din învățământ și practica din domeniul contabil pentru lucrările și studiile publicate, care mi-au fost de un real folos în elaborarea lucrării.

Autoarea

PARTEA I

Contabilitate de gestiune

CAPITOLUL 1

Contabilitatea internă de gestiune

1. Conceptul, obiectul și funcțiile contabilității de gestiune

Sistemul de contabilitate cu dublu circuit organizează conturile astfel încât delimitează în circuite distincte, pe cele care au ca obiect înregistrarea operațiilor patrimoniale legate de schimbările și relațiile cu terți precum și rezultatele financiare, și într-un alt circuit conturile care înregistrează operațiile gestiunii interne privind producția, costurile și rentabilitatea produselor, lucrărilor și serviciilor executate. Se creează astfel circuitul contabilității financiare și circuitul contabilității interne de gestiune.

Contabilitatea internă de gestiune, denumită și managerială sau analitică, are ca obiect reprezentarea analitică a proceselor interne ale întreprinderii care produc transformări cantitative și calitative în masa patrimoniului.

Obiectul și scopul contabilității interne de gestiune se identifică cu:

- gestiunea stocurilor;
- calcularea costului produselor, serviciilor și activităților;
- determinarea rezultatelor analitice prin compararea costului produselor cu prețul lor de vânzare;
- previziunea cheltuielilor și vânzărilor prin întocmirea rețelei interne de bugete;
- controlul costurilor și bugetelor prin intermediul abaterilor.

Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, referitor la sfera contabilității interne de gestiune, prevede:

“Contabilitatea de gestiune este destinată, pentru înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație etc., decontarea producției, precum și calculului costului de producție al produselor fabricare, lucrărilor executate și serviciilor prestate, inclusiv al producției în curs.”

Modul de organizare al contabilității de gestiune este la latitudinea fiecărei unități patrimoniale, în funcție de specificul activității și necesitățile proprii ale acesteia.

Funcțiile contabilității de gestiune decurg din obiectul și sfera sa de aplicare:

- a) **Funcția previzională**, constă în prestabilirea nivelului și structurii costurilor pentru fiecare produs în parte și pentru întreaga producție programată a fi executată de către întreprindere. Această funcție își găsește expresia în **bugetele costurilor** pe locuri de cheltuieli și pe purtători de costuri.

b) Funcția de înregistrare analitică curentă a cheltuielilor de exploatare pe perioade de gestiune și de calcul a indicatorilor ceruți de metodele de calculație folosite.

Această funcție presupune, în primul rând determinarea cheltuielilor de exploatare pe purtătorii și locurile de cheltuieli pe baza documentelor justificative și apoi înregistrarea acestor cheltuieli în analiticele deschise în cadrul conturilor din clasa 9 „Conturi de gestiune” și, în final, repartizarea cheltuielilor indirecte și stabilirea producției neterminate.

c) Funcția de control și analiză comparativă a nivelului și structurii cheltuielilor de exploatare și implicit a costurilor calculate pe baza lor. Realizarea acestei funcții este legată de îndeplinirea celorlalte două și servește la optimizarea deciziilor în procesul conducerii laturii valorice a activității de exploatare, cu condiția de a exercita acest control bugetar în mod operativ pe parcursul desfășurării activității.

CAPITOLUL 2

NOȚIUNEA, CONȚINUTUL ȘI CLASIFICAREA COSTURILOR

2.1. Noțiunea și conținutul costurilor

Orice activitate economică se întemeiază pe utilizarea factorilor de producție. Cheltuielile cu factorii de producție utilizați și consumați în procesul obținerii unor bunuri și servicii trebuie să se regăsească în prețul (tariful) de vânzare al bunurilor sau serviciului pentru a putea fi recuperate.

Includerea acestor cheltuieli în prețul (tariful) de vânzare al bunului sau serviciului se efectuează prin **costul de producție**. Acesta constituie ceea ce îl costă, de fapt, pe întreprinzător pentru producerea unui bun sau prestarea unui serviciu, până în stadiul în care ajunge oferta pe piață.

Utilizarea factorilor de producție, respectiv a resurselor materiale (capital fix și circulant) și a resurselor umane (munca) este diferit și diferit este și modul în care aceștia participă la costurile producției respective. Capitalul fix participă la mai multe cicluri de exploatare, se consumă treptat, se depreciază ireversibil și se recuperează treptat prin includerea în costuri a amortizării lor. Capitalul circulant se consumă, incluzându-se în costul producției sub forma cheltuielilor cu materii prime, alte materiale consumabile. Munca se include în costuri sub forma cheltuielilor cu salariile, contribuția pentru asigurări sociale și protecția socială.

Consumul factorilor de producție pentru obținerea bunurilor și serviciilor poate fi considerat la diferite nivele, astfel:

- **consumul global**, care generează ceea ce reprezintă costul global al producției;

- consumul sau costul la nivelul purtătorilor de costuri (produse, lucrări, servicii), determinarea acestuia presupunând localizarea cheltuielilor de producție în timp, spațiu și pe obiecte ale producției materiale.

Această localizare și cuantificare a corelației dintre cheltuielile de exploatare exprimate în bani și producția care le-a ocazionat constituie conținutul calculației costurilor.

Pentru fiecare purtător de costuri, în afara costului global, se determină și **costul unitar**, ca raport între costul global al purtătorului de costuri și volumul fizic al acestuia, exprimat în unități de măsură.

Clasificarea costurilor de producție după momentul calculărilor, se disting:

- **costuri antecalulate** (prestabilite), cum sunt costurile standard sau normate, costuri de deviz;

- **costuri efective**, determinate după ce au avut loc cheltuielile respective, fiind **postcalculate**.

Clasificarea costurilor după sfera de cuprindere a cheltuielilor, costul se poate determina în următoarele variante:

- **costul complet** (full costing) cuprinzând toate cheltuielile ocazionate de obținerea produsului, și anume cheltuieli directe și indirecte;
- **costul variabil** (direct costing) format din cheltuielile variabile (directe);
- **costul rațional**, egal cu costul variabil la care se adaugă cheltuielile constante minus costul subactivității.

2.2. Clasificarea cheltuielilor care formează costul de producție

Cheltuielile întreprinderii sunt grupate corespunzător celor trei fluxuri de activități în cheltuieli de exploatare, cheltuieli financiare și cheltuieli extraordinare. Obiectul contabilității de gestiune, îl reprezintă colectarea și repartizarea cheltuielilor în scopul calculării costului produselor.

Nu se iau în calculul costului produselor **cheltuielile financiare** (exceptând cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor, la produsele cu ciclu lung de fabricație) și nici **cheltuielile extraordinare**, care nu sunt cheltuieli încorporabile. Cheltuielile financiare se includ numai în **costul perioadei**.

Costul perioadei reprezintă cheltuielile totale ale exercițiului la care se referă din contul de rezultate.

De asemenea, în conformitate cu art. 110 al Regulamentului de aplicare a Legii Contabilității, este necesar să se asigure determinarea **costului subactivității**, care, de regulă, nu se include în costul produselor, ci se reflectă doar în rezultatul exercițiului.

Costul subactivității constă în cheltuieli fixe generate de producția inferioară capacității normale.

Determinarea acestor cheltuieli se efectuează cu relația:

$$\text{Costul subactivității} = \text{Costuri fixe} \times \left(1 - \frac{\text{Nivel real al activității}}{\text{Nivel normal al activității}} \right)$$

Pentru organizarea contabilității de gestiune, prezintă un deosebit interes, clasificarea cheltuielilor din diferite puncte de vedere.

Între criteriile de clasificare a acestor cheltuieli, menționăm: **natura lor economică, locul lor de efectuare, legătura cu costul producției, necesitatea asigurării structurii costurilor de producție, comportamentul lor față de evoluția volumului producției.**

a) Clasificarea cheltuielilor după natura (conținutul) lor economic.

Această clasificare are la bază natura resurselor consumate distingându-se: cheltuielile materiale; lucrările și serviciile executate de terți; impozite și taxe;

cheltuieli cu personalul (remunerațiile, asigurările și protecția socială); amortizările și provizioanele privind activitatea de exploatare; alte cheltuieli de exploatare.

Această clasificare se aplică în contabilitatea financiară în sensul evidențierii cheltuielilor întreprinderii pe aceste structuri proprii contului de profit și pierdere, folosind conturile din clasa 6 „Conturi de cheltuieli”. În contabilitatea de gestiune, urmărindu-se determinarea costurilor pe produse, lucrări și servicii și totodată pe locuri de producție, cheltuielile de exploatare înregistrate în contabilitatea financiară, pe structurile menționate mai sus, apar regrupate pe **articole de calculație**. Articolele de calculație reprezintă structuri de cheltuieli directe și indirecte, colectate și repartizate la sfârșitul lunii în vederea calculării costurilor de producție pe obiecte de calculație (purători de costuri). Acestea sunt: cheltuieli directe (materii prime, salarii directe și contribuțiile aferente), cheltuieli indirecte de producție (cheltuieli cu întreținerea și funcționarea utilajelor și cheltuieli generale ale secției), cheltuieli generale de administrație, cheltuieli de desfacere.

Este necesar ca totalul cheltuielilor de exploatare înregistrate în contabilitatea financiară, să se regăsească înregistrate în contabilitatea de gestiune, structurate pe articole de calculație.

b) Clasificarea cheltuielilor după locul lor de efectuare

În funcție de locul unde se efectuează, cheltuielile de exploatare (producție) se împart în:

- cheltuieli directe și indirecte ale activității de bază;
- cheltuieli ale activităților auxiliare;
- cheltuieli ale activității comerciale (de desfacere a producției);
- cheltuieli generale de administrație (la nivelul întreprinderii).

Această clasificare influențează modul de organizare a contabilității cheltuielilor, fiind rezervate conturi pentru categoriile respective de cheltuieli, în planul general de conturi, în clasa 9 „Conturi de gestiune”; grupa 92 „Conturi de calculație”; 921 „Cheltuielile activității de bază”; 922 „Cheltuielile activităților auxiliare”; 923 „Cheltuieli indirecte de producție”; 924 „Cheltuieli generale de administrație”; 925 „Cheltuieli de desfacere”.

c) Clasificarea cheltuielilor după legătura lor cu procesul de producție

După legătura lor cu procesul de producție cheltuielile de exploatare (producție) se grupează în: **cheltuieli tehnologice** și **cheltuieli de regie**.

Cheltuieli tehnologice sunt dependente strict de procesul de producție, atât ca structură cât și ca volum. În această grupă se include, consumurile de materii prime și materii directe, combustibilul, energia și apa, salariile personalului direct productiv.

Cheltuielile de regie cuprind elemente de cheltuieli care nu sunt dependente direct de procesul de producție, ele având rolul de a asigura menținerea structurii de producție și administrative a întreprinderii. Cheltuielile de regie au un caracter indirect, unele fiind variabile, iar altele, convențional – constante (fixe).

d) Clasificarea cheltuielilor după modul de includere (repartizare) în costul producției.

În funcție de modul de includere în cost al produselor, cheltuielile de producție sunt: **cheltuieli directe** și **cheltuieli indirecte**.

Cheltuielile directe cuprind acele cheltuieli care se identifică pe produsele a căror fabricare le-a ocazionat în momentul efectuării lor, exemplu: consum de materii prime și salarii directe. Aceste cheltuieli se evidențiază direct în contul 921 „Cheltuielile activității de bază”.

Cheltuieli indirecte (comune) cuprind acele cheltuieli care nu se pot identifica și repartiza direct pe fiecare produs. Unele dintre aceste cheltuieli sunt indirecte în raport cu produsele dar nu și în raport cu locurile de ocaziune, în sensul că se pot identifica pe locuri de producție (secții, ateliere etc.).

Cheltuielile indirecte se includ, alături de cheltuielile directe, în contul de producție prin folosirea diferitelor procedee de repartizare.

Aceste cheltuieli sunt evidențiate în contul 923 „Cheltuieli indirecte de producție”, de unde, ulterior, sunt repartizate la contul 921 „Cheltuielile activității de bază”.

Alte cheltuieli indirecte, sunt cheltuielile generale de administrație, evidențiate în contul 924 „Cheltuieli generale de administrație”.

e) Clasificarea cheltuielilor după necesitatea includerii în structura costurilor de producție

Pentru calculația costurilor produselor o importanță deosebită o are structura (nomenclatura) cheltuielilor pe articole de calculație care reprezintă, o regrupare a cheltuielilor în procesul calculației costurilor, în funcție de modul cum cheltuielile se atribuie purtătorilor de costuri, prin colectare și prin repartizare.

Regulamentul de aplicare a Legii Contabilității prevede următoarea structură a costurilor:

- a) cheltuieli directe
 - materii prime și materiale directe;
 - remunerații directe;
 - contribuția privind asigurarea și protecția socială (asupra salariilor directe);
- b) cheltuieli indirecte de producție (cheltuieli comune ale secției);