



CECCAR

*ContaȚi pe Noi. ContaȚi, cu Noi.
Întotdeauna!*

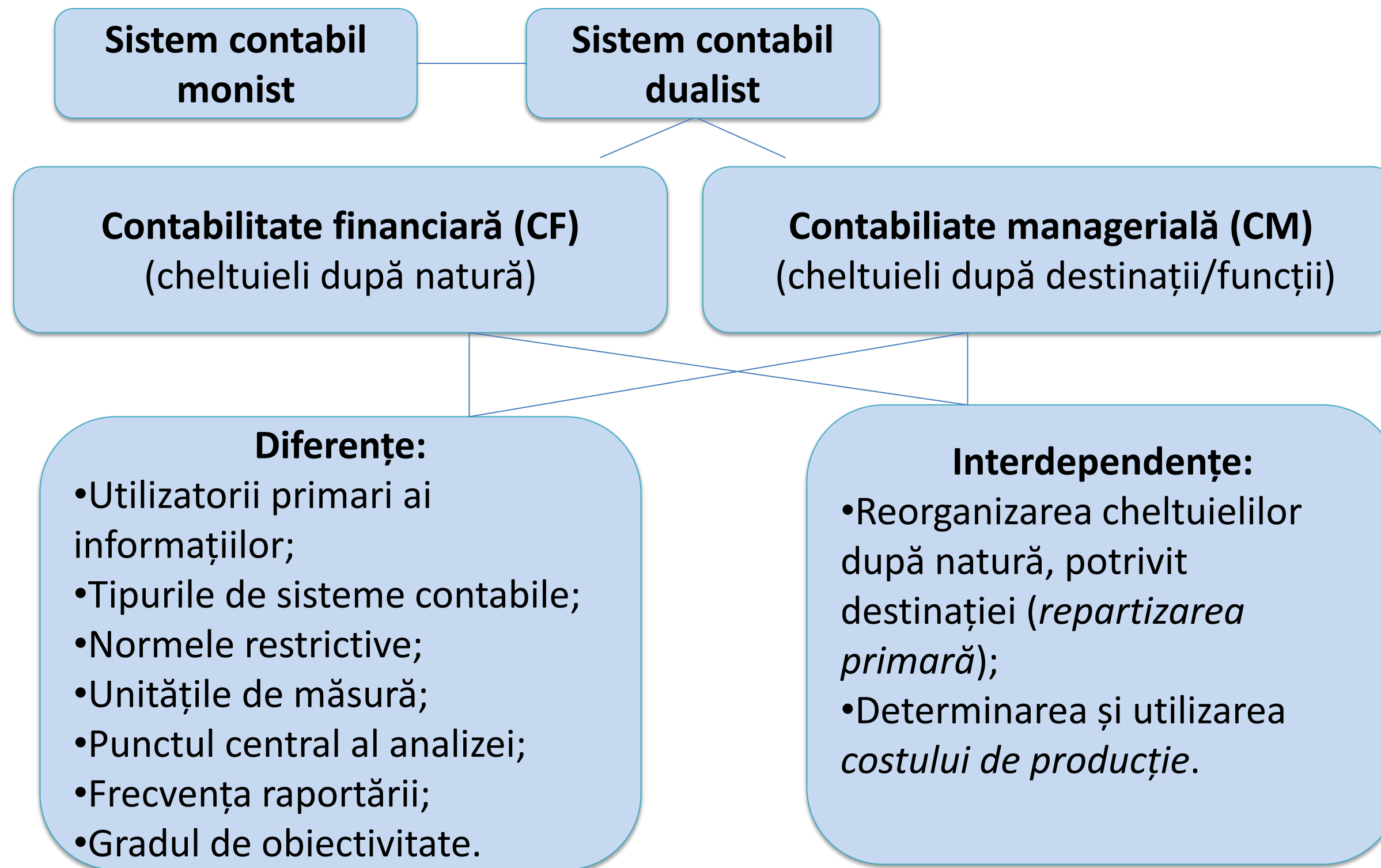
CONTABILITATE MANAGERIALĂ

Stagiul CECCAR
Anul I Semestrul II, Întâlnirea I

**Contabilitatea financiară versus
contabilitatea managerială.
Delimitări conceptuale privind
contabilitatea managerială**



CONTABILITATEA FINANCIARĂ VERSUS CONTABILITATEA MANAGERIALĂ



CONTABILITATEA FINANCIARĂ VERSUS CONTABILITATEA MANAGERIALĂ: DIFERENȚE

Elemente	Contabilitate financiară	Contabilitate managerială
Utilizatorii primari ai informațiilor	Persoane și organizații din mediul extern entității economice	Persoane aflate la diverse niveluri în cadrul managementului intern
Abordarea entității economice	Ca un ansamblu unitar	În mod segmentat (spre exemplu, linii de producție, departamente etc.)
Tipurile de sisteme contabile	Sistemul partidei duble	Nu este limitat la sistemul partidei duble. Se aplică orice sistem util, nefiind obligatorii înregistrările contabile.
Normalizarea	Caracter obligatoriu	Posibilitatea exercitării unor opțiuni în ceea ce privește, spre exemplu, metodele utilizate
Conținutul informațiilor	Monetare (în cea mai mare măsură)	Monetare și nemonetare



CONTABILITATEA FINANCIARĂ VERSUS CONTABILITATEA MANAGERIALĂ: DIFERENȚE

Elemente	Contabilitate financiară	Contabilitate managerială
Bazele de evaluare	Costuri istorice, cu excepția cazurilor de active reevaluate	Costuri relevante
Orizontul de timp	Include doar informații cu caracter istoric.	Include informații cu caracter istoric, curent și previzional (spre exemplu, bugete).
Furnizarea informațiilor	Precizia informațiilor este importantă.	Rapiditatea primirii informațiilor este mai importantă decât precizia acestora.
Frecvența raportării	Periodică, în mod regulat	Ori de câte ori este nevoie. Nu este în mod obligatoriu regulată, la intervale egale.
Gradul de obiectivitate	Impune obiectivitate; de natură istorică.	Foarte subiectivă în scopul planificării, însă atunci când au relevanță se utilizează date obiective, de natură viitoare.

Sursa: Prelucrare după Needles *et al.* (2001).



CONTABILITATEA FINANCIARĂ VERSUS CONTABILITATEA MANAGERIALĂ: INTERDEPENDENȚE

Tip de tranzacție	Recunoașterea tranzacțiilor în CF	Mod de evaluare	Prelucrarea informațiilor în CM
Aprovizionare:			
Achiziție de materii prime	301 = 401 Materii prime Furnizori	Cost de achiziție	Nu este cazul, nu apar cheltuieli.
Producție:			
Consum de materii prime	601 = 301 Cheltuieli cu Materii prime materiile prime	FIFO CMP LIFO	Se selectează cheltuielile încorporabile și în urma aplicării unor algoritmi de calcul se determină costul de producție.
Înregistrarea amortizării	681x = 28xx Cheltuieli cu amortizarea Amortizare	Liniară Degresivă Accelerată	
Înregistrarea altor tipuri de cheltuieli	6xx = % Conturi de cheltuieli 3xx, 4xx, 5xx Conturi de stocuri, terți, disponibilități	-	
Obținere de produse finite	345 = 711 Produse finite Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	Cost de producție	



CONTABILITATEA FINANCIARĂ VERSUS CONTABILITATEA MANAGERIALĂ: INTERDEPENDENȚE

Tip de tranzacție	Recunoașterea tranzacțiilor în CF		Mod de evaluare	Prelucrarea informațiilor în CM
Desfacere (distribuție):				
Vânzare de produse finite (emiterea facturii)	4111 Clienți finite	= Venituri din vânzarea produselor	7015	Preț de vânzare
Descărcare din gestiune	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	= Produse finite	345	Cost de producție Determinat anterior



CONTABILITATEA FINANCIARĂ VERSUS CONTABILITATEA MANAGERIALĂ

Principiile de calcul, standardele
etice și funcțiile CM

Principii de calcul:

- Determinarea obiectului calculației;
- Alegerea metodei de calculație;
- Organizarea calculației costurilor;
- Delimitarea pe feluri de activități a indicatorilor economico-financiarilor;
- Delimitarea în timp a datelor;
- Delimitarea în spațiu pe locuri (centre) de cheltuieli a datelor.

Standarde etice:

- Competența;
- Confidențialitatea;
- Integritatea;
- Credibilitatea.

Funcții:

- Planificarea;
- Controlul;
- Fundamentarea deciziilor.



**Politici contabile
privind determinarea
costurilor și
rezultatelor**



Momentele recunoașterii cheltuielilor și veniturilor

**Cheltuieli și
venituri
curente**

**Cheltuieli și
venituri în
avans**

**Cheltuieli și
venituri de
repartizat
asupra mai
multor
perioade**

**Cheltuieli de
recunoscut și
venituri de
realizat**



Criterii și tipuri de costuri (I)

Baza de
evaluare

Momentul
calculului

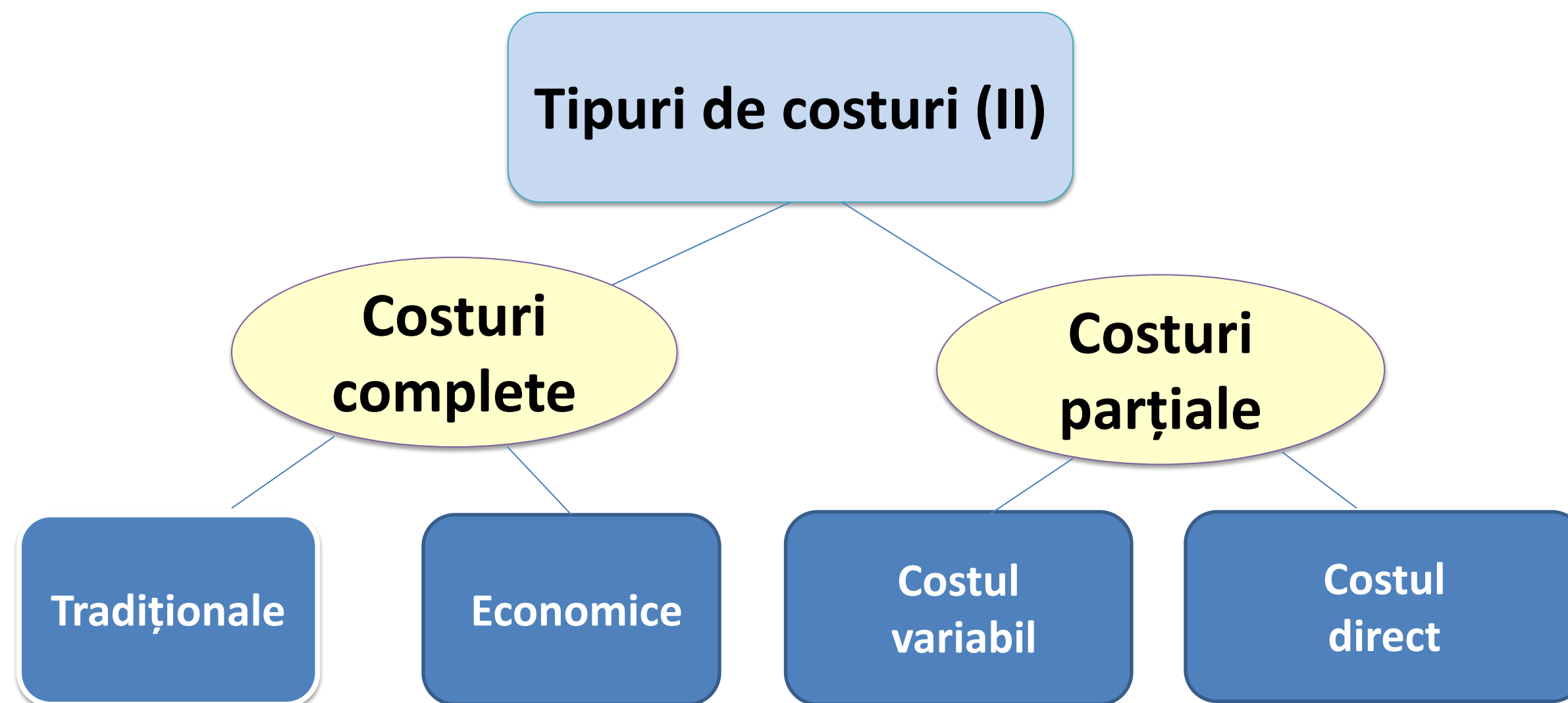
Cost
istoric

Cost de
înlocuire

Cost istoric
(real, efectiv)

Cost prestabilit
(standard, de
deviz, previzionat)





Structură cont de profit și pierdere

Natură:

Venituri (Cifra de afaceri)
Alte venituri din exploatare
Variația stocurilor de produse finite și producție în curs de execuție
Cheltuieli cu materii prime și materiale
Cheltuieli cu salariile și contribuțiile afereente
Cheltuieli cu amortizările
Alte cheltuieli de exploatare
<u>Total cheltuieli de exploatare</u>
Rezultat din exploatare

Funcții (Destinații):

Venituri (Cifra de afaceri)
<u>Costul vânzărilor</u>
<i>Marja brută</i>
Alte venituri din exploatare
Cheltuieli de administrație
Cheltuieli de distribuție
<u>Alte cheltuieli de exploatare</u>
Rezultat din exploatare



Tipuri de costuri. Comportamentul costurilor.



Distincția cheltuială/cost

Cheltuielile:

diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor ori creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari.

Costurile:

ansamblul cheltuielilor referitoare la un element determinat: un produs, o lucrare, o comandă, o activitate, un mijloc de exploatare, o responsabilitate, o unitate operațională sau o funcțiune.



Distincția cheltuială/cost

Cheltuieli:

- Cheltuieli propriu-zise
- Pierderi

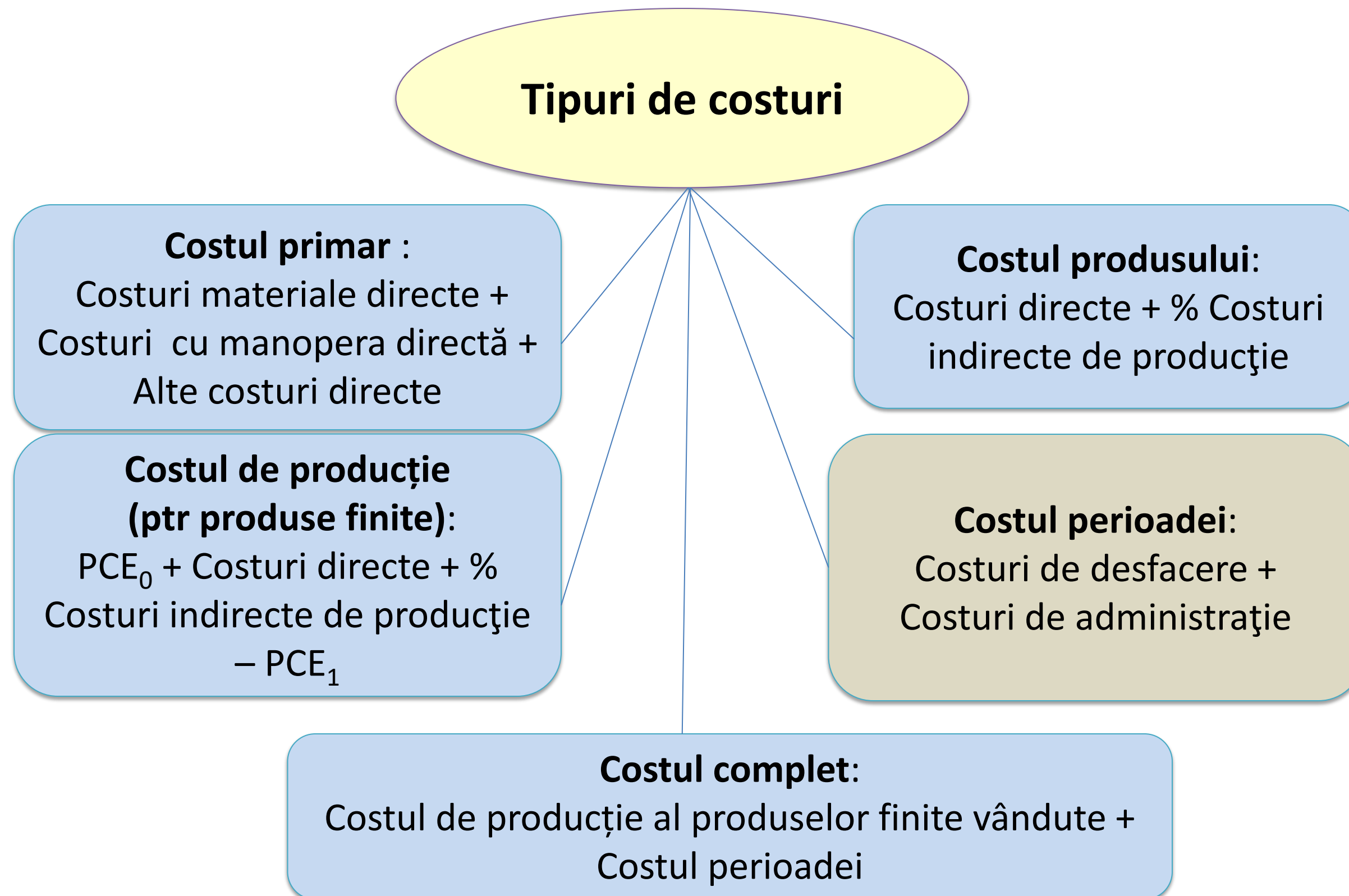
Costuri:

- Costul produsului
- Costul perioadei

Cheltuieli încorporabile (I) =

- Cheltuieli din contabilitatea financiară (C_{CF}) -
- Cheltuieli neîncorporabile (N) +
- Cheltuieli supletive sau adăugate (S)

$$I = C_{CF} - N + S$$



Tipuri de costuri. Comportamentul costurilor

- Costuri fixe
- Costuri variabile
- Costuri semivariabile
- Costuri semifixe (fixe în trepte sau “pășite”)

Costuri marginale

Costuri de mediu

- Costuri directe
- Costuri indirecte

- Costuri totale
- Costuri unitare



Etapele de determinare a costurilor și rezultatelor în CM

1. Selectarea cheltuielilor încorporabile
2. Repartizarea primară
3. Repartizarea secundară (doar dacă există centre/secții auxiliare)
4. Repartizarea cheltuielilor indirecte de producție
5. Calculul costului de producție
6. Calculul costului perioadei
7. Calculul costului complet
8. Determinarea rezultatului analitic
9. Determinarea rezultatului global
10. Reconcilierea informațiilor din CM cu cele din CF



ETAPE DE DETERMINARE A COSTURILOR ȘI REZULTATELOR

1. Selectarea cheltuielilor încorporabile

- **Excludem cheltuielile neîncorporabile, spre exemplu:** cheltuieli cu amenzi, penalități, cheltuieli cu calamități naturale, cheltuieli cu amortizarea cheltuielilor de constituire, cheltuieli cu sconturi, cheltuieli cu cedarea activelor imobilizate, cheltuieli cu impozitul pe profit și alte elemente de cheltuieli care nu au legătură cu activitatea obișnuită a entității.



ETAPE DE DETERMINARE A COSTURILOR ȘI REZULTATELOR

2. Repartizarea primară

- ✓ Implică reorganizarea cheltuielilor încorporabile astfel:
 - Activitatea de bază (Producție)
 - Directe
 - Indirecte
 - Activitatea auxiliară
 - Activitatea administrativă
 - Activitatea de distribuție
- ✓ Cheltuielile pot fi:
 - Deja alocate;
 - Au caracter comun - trebuie repartizate (utilizez rata de absorbție a cheltuielilor indirecte (**RAI**) sau coeficientul de repartizare (**K**)
 - Aleg *baza de repartizare*: orice element asociat direct cu o activitate, produs, serviciu
 - $RAI \text{ (sau } K) = \frac{\text{Cheltuieli de repartizat}}{\text{Suma baze de repartizare}}$
 - Cheltuielile ce revin fiecărui reper = Baza de repartizare * RAI



ETAPE DE DETERMINARE A COSTURILOR ȘI REZULTATELOR

3. Repartizarea secundară

- ✓ Doar dacă avem centre/secții auxiliare (algoritmul de calcul este prezentat în capitolul 5)

4. Repartizarea cheltuielilor indirecte de producție

- ✓ Se utilizează RAI (sau K)
 - Alegerea bazei de repartizare;
 - Determinarea $K \text{ (RAI)} = \frac{\text{Total cheltuieli indirecte}}{\text{Total baze de absorbție (repartizare)}}$;
 - Determinarea cheltuielilor indirecte aferente produsului A = $K \text{ (RAI)} * \text{baza de absorbția aferentă produsului A}$



ETAPE DE DETERMINARE A COSTURILOR ȘI REZULTATELOR

5. Calculul costului de producție

- ✓ **Cost de producție (total)** = Producția în curs de execuție la începutul perioadei (PCE0) + Cheltuieli directe + Cheltuieli indirecte producție – Producția în curs de execuție la sfârșitul perioadei (PCE1)
- ✓ **Cost de producție (unitar)** = Cost de producție (total) /Cantitatea produsă

6. Calculul costului perioadei

- ✓ **Costul perioadei** = Cheltuieli de administrație + Cheltuieli de distribuție

7. Calculul costului complet

- ✓ **Costul complet (total)** = Costul bunurilor vândute + Costul perioadei
- ✓ **Costul complet (unitar)** = Costul complet (total)/Cantitatea vândută



ETAPE DE DETERMINARE A COSTURILOR ȘI REZULTATELOR

8. Determinarea rezultatului analitic

✓ **Rezultatul analitic = Cifra de afaceri – Costul complet**

9. Determinarea rezultatului global

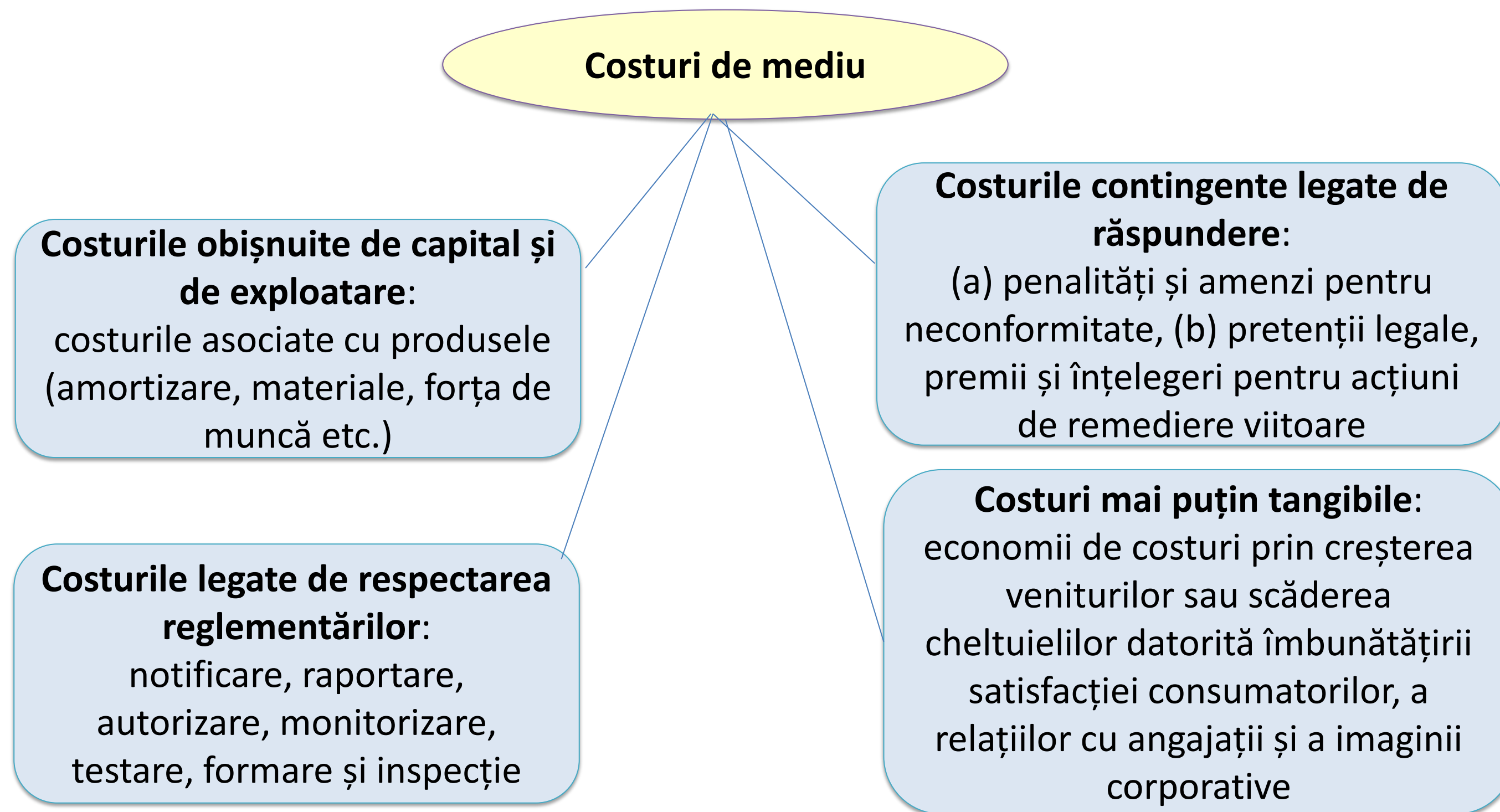
✓ **Rezultatul global = Suma rezultatelor analitice**

10. Reconcilierea informațiilor din CM cu cele din CF

✓ **Rezultatul global (din CM) - Cheltuieli neîncorporabile + Alte venituri în afara CA = Rezultatul din CF (ct 121)**



PARTICULARITĂȚI PRIVIND COSTURILE DE MEDIU



CATEGORIILE DE COSTURI PROPUSE DE IFAC PENTRU EMA

Tip cost	Componentă
Costurile cu materialele pentru produse	Costurile de achiziție pentru resursele naturale, cum ar fi apa și alte materiale, care sunt convertite în produse, subproduse și materiale de împachetat.
Costurile cu materialele pentru ieșirile care nu sunt sub formă de produse	Costurile de achiziție (și uneori de procesare) pentru energie, apă și alte materiale care devin non-produse (deșeuri și emisii).
Costurile cu deșeurile și controlul emisiilor	Costurile pentru manipularea, tratarea și eliminarea deșeurilor și a emisiilor; costurile de remediere și compensare aferente daunelor de mediu; și orice costuri de conformitate cu reglementările legate de control.
Prevenirea și alte costuri de management de mediu	Costurile activităților de prevenire a poluării, cum ar fi proiectele de producție mai curată. Includ, de asemenea, costurile pentru alte activități de management de mediu, cum ar fi planificarea și sistemele de mediu, măsurări de mediu, comunicarea de mediu și orice alte activități relevante.
Cheltuieli de cercetare și dezvoltare	Costurile proiectelor de cercetare și dezvoltare legate de aspecte de mediu.
Costurile mai puțin tangibile	Costurile interne și externe cu elementele mai puțin tangibile. Exemple: datorii, reglementări viitoare, productivitate, imaginea companiei, relații cu părțile interesate și externalități.



CLASIFICAREA COSTURILOR INTERNE DE MEDIU

Perspectiva	Convențională	Fluxurilor de materiale și energie
Focus	Costuri cu protecția mediului	Costuri cu utilizarea materialelor și energiei și impacturile de mediu asociate
	Exemple	Exemple
Ordinare	Tratamentul apelor utilizate	Comisioane, achiziții de materiale
Extraordinare	Curățarea locurilor după explozii	Amenzi, curățarea locurilor după explozii
Directe	Prevenirea poluării specifice produselor	Utilizarea de materiale
Indirecte	Implementarea reglementărilor de mediu	Manipularea materialelor
Potențiale (viitoare)	Remedierea potențială a terenurilor folosite pentru deșeuri	Datorii contingente



EXEMPLE DE COSTURI INTERNE ȘI EXTERNE DE MEDIU

Exemple privind costurile **externe** de mediu

Epuizarea resurselor naturale	Eliminarea pe termen lung a deșeurilor
Zgomot și impacturi estetice	Efecte asupra sănătății necompensate
Emisii reziduale în aer și în apă	Modificări în calitatea vieții în comunitățile locale

Sursa: Schaltegger și Burritt, 2012



EXEMPLE DE COSTURI INTERNE ȘI EXTERNE DE MEDIU

Exemple privind costurile interne de mediu

Directe sau indirecte	Contingente (probabile) sau intangibile
Managementul deșeurilor Costuri sau obligații de remediere Costuri de conformitate Taxe de acces (permis) Instruire de mediu Cheltuieli de cercetare-dezvoltare de mediu Întreținere legată de mediu Costuri și amenzi legale Obligațiuni de mediu Certificări de mediu Intrări de resurse naturale Contabilitate și raportare de mediu	Costuri viitoare incerte de remediere sau compensare Riscuri generate de schimbări viitoare de reglementări Calitatea produselor Sănătatea și satisfacția angajaților Cunoștințe legate de mediu Sustenabilitatea intrărilor de materii prime Riscul activelor depreciate Percepția publicului/clientilor



Sursa: Schaltegger și Burritt, 2012

PARTICULARITĂȚI PRIVIND COSTURILE SEMIVARIABILE

Delimitarea costurilor semivariabile:

- *Procedeul celor mai mici pătrate (analiza regresiei);*
- *Procedeul punctelor de maxim și minim.*



Analiza regresiei

1 *Calculul volumului mediu de activitate:*

$$\bar{Q} = \sum_{t=1}^n Q_t / n$$

Unde:

- $\bar{Q}$ - volumul mediu de activitate
- Q_t - volumul de activitate într-o anumită perioadă de gestiune
- t - perioada de gestiune (lună, trimestru, an)
- n - numărul de perioade de gestiune luate în calcul

2. *Calculul cheltuielilor medii:*

$$\bar{C} = \sum_{t=1}^n C_t / n$$

Unde:

- $\bar{C}$ - cheltuielile medii



Analiza regresiei

3. *Calculul abaterii volumului activității* din fiecare perioadă de gestiune luată în calcul, față de volumul mediu al activității:

$$X_t = Q_t - \bar{Q}$$

- X = abaterea volumului activității față de volumul mediu al acesteia.

4. *Calculul abaterii costurilor* din fiecare perioadă de gestiune luată în calcul față de volumul mediu al costurilor:

$$Y_t = C_t - \bar{C}$$

- Y = abaterea costurilor față de volumul mediu al acestora.



Analiza regresiei

5. *Calculul costurilor variabile unitare:*

$$c_v = \frac{\sum_{t=1}^n (XY)_t}{\sum_{t=1}^n X_t^2}$$

- c_v = costuri variabile unitare;
- XY = produsul abaterilor de activitate și costuri;
- X^2 = abaterea pătratică a volumului activității.

6. *Calculul costurilor variabile totale* aferente unei perioade de gestiune luată în calcul:

$$Cv_t = c_v x Q_t$$

- Cv = costuri variabile totale.



Analiza regresiei

7. *Calculul costurilor fixe:*

$$Cf_t = C_t - Cv_t)$$

- Cf = costuri fixe totale

8. *Calculul costurilor standard* pentru o perioadă de gestiune viitoare:

$$C_s = Cf + (c_v \times Q_s)$$

- Cs = costuri standard;
- Qs= activitatea standard.



Punctele de maxim și minim

1. *Calculul costurilor variabile unitare*

$$Cv = \frac{C_{max} - C_{min}}{Q_{max} - Q_{min}}$$

Unde:

- C_{max} = costurile maxime dintr-o perioadă de gestiune;
- C_{min} = costurile minime dintr-o perioadă de gestiune;
- Q_{max} = activitatea maximă dintr-o perioadă de gestiune;
- Q_{min} = activitatea minimă dintr-o perioadă de gestiune.

După determinarea costului variabil unitar (cv), următoarele etape sunt similare cu etapele 6-8 prezentate în cadrul procedurii precedente.



Vă mulțumim!

