

CONTABILITATE MANAGERIALĂ

**GRAZIELLA-CORINA BÂTCĂ-DUMITRU
LAVINIA DENISIA CUC
CLEOPATRA ȘENDROIU**

CONTABILITATE MANAGERIALĂ



**EDITURA UNIVERSITARĂ
București**

Colecția ȘTIINȚE ECONOMICE

Redactor: Gheorghe Iovan
Tehnoredactor: Ameluța Vișan
Coperta: Monica Balaban

Editură recunoscută de Consiliul Național al Cercetării Științifice (C.N.C.S.) și inclusă de Consiliul Național de Atestare a Titlurilor, Diplomelor și Certificatelor Universitare (C.N.A.T.D.C.U.) în categoria editurilor de prestigiu recunoscut.

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

BÂTCĂ-DUMITRU, GRAZIELLA-CORINA

Contabilitate managerială / Graziella-Corina Bâtcă-Dumitru, Lavinia
Denisia Cuc, Cleopatra Șendroi. - București : Editura Universitară, 2022

Conține bibliografie

ISBN 978-606-28-1550-9

I. Cuc, Lavinia Denisia

II. Sendroi, Cleopatra

657

DOI: (Digital Object Identifier): 10.5682/9786062815509

© Toate drepturile asupra acestei lucrări sunt rezervate, nicio parte din această lucrare nu poate fi copiată fără acordul Editurii Universitare

Copyright © 2022

Editura Universitară

Editor: Vasile Muscalu

B-dul. N. Bălcescu nr. 27-33, Sector 1, București

Tel.: 021.315.32.47

www.editurauniversitara.ro

e-mail: redactia@editurauniversitara.ro

Distribuție: tel.: 021.315.32.47/ 0745 200 718/ 0745 200 357

comenzi@editurauniversitara.ro

www.editurauniversitara.ro

CUPRINS

CUPRINS.....	5
CAPITOLUL 1	7
CADRUL GENERAL CONCEPTUAL ȘI METODOLOGIC AL CONTABILITĂȚII MANAGERIALE. CONCEPTE DE BAZĂ ALE CONTABILITĂȚII MANAGERIALE	7
1.1. Cadrul conceptual al contabilității manageriale	7
1.2. Elemente teoretice de bază privind cheltuielile și costurile	9
1.3. Clasificarea cheltuielilor în contabilitatea managerială	25
1.4. Factori care determină clasificarea costurilor în directe/indirecte	27
1.5. Alocarea costurilor indirecte	27
1.6. Comportamentul costurilor	28
CAPITOLUL 2	36
CHELTUIELILE INDIRECTE (DE REGIE): TRATAMENTE SPECIFICE.....	36
2.1. Costurile indirecte	36
2.2. Repartizarea primară	37
2.3. Repartizarea secundară.....	40
2.4. Absorbția cheltuielilor indirecte.....	48
2.5. Imputarea rațională a cheltuielilor fixe	49
CAPITOLUL 3	59
SISTEME CONTABILE DE ÎNREGISTRARE A COSTURILOR	59
3.1. Organizarea contabilității manageriale în România	59
CAPITOLUL 4	73
CONTABILITATEA MANAGERIALĂ ÎN AGRICULTURĂ. MONOGRAFII CONTABILE SPECIFICE	73
4.1. Monografie privind cultura legumelor în solarii	73
4.2. Monografie privind cultura cerealelor contabilizată la cost standard	83
4.3. Monografie privind cultura cerealelor contabilizată la cost efectiv. Prelucrarea produselor agricole la moară în vederea obținerii produselor finite	92
4.4. Monografie privind creșterea porcilor pentru carne și piele	99

4.5. Monografie privind creșterea vacilor pentru lapte și viței	105
4.6. Monografie privind creșterea prepelițelor pentru ouă și pui	113
CAPITOLUL 5	120
COMPORTAMENUL COSTURILOR. ANALIZA COST-VOLUM-PROFIT	120
5.1. Ce este o funcție de cost?	122
5.2. Prezentarea informațiilor în contul de profit și pierdere în abordarea bazată pe costuri fixe și costuri variabile	127
5.3. Analiza cost-volum-profit (CVP).....	128
5.4. Levierul operațional	148
CAPITOLUL 6	156
CONTABILITATEA MANAGERIALĂ A MEDIULUI.....	156
6.1. Delimitări conceptuale privind contabilitatea managerială de mediu (CMM)	156
6.2. Costurile de mediu	159
BIBLIOGRAFIE.....	167

CAPITOLUL 1

CADRUL GENERAL CONCEPTUAL ȘI METODOLOGIC AL CONTABILITĂȚII MANAGERIALE. CONCEPTE DE BAZĂ ALE CONTABILITĂȚII MANAGERIALE

Deși toate sistemele de contabilitate sunt concepute pentru a furniza informații factorilor de decizie, acestea sunt orientate diferit în funcție de necesitățile informaționale ale principalilor utilizatori.

Investitorii (sau potențialii investitori), creditorii, agențiile guvernamentale, autoritățile fiscale etc. sunt **utilizatori externi** de informații, în schimb, managerii sunt **utilizatori interni**. Clasificarea sistemelor contabile în **contabilitate financiară** și **contabilitate managerială** surprinde această distincție între necesitățile informaționale ale principalilor factori de decizie.

1.1. Cadrul conceptual al contabilității manageriale

Contabilitatea managerială poate fi definită ca un **proces** de *măsurare și raportare a informațiilor* legate de activitatea unei entități, în folosul managerilor, pentru **planificare, evaluarea performanței și control operațional**.

Așadar, informațiile privind contabilitatea managerială sunt concepute pentru manageri. Întrucât managerii iau decizii doar pentru propria lor organizație, nu se ridică problema comparabilității acestor informații cu altele similare din alte companii. În schimb, o condiție necesară și importantă este ca informațiile să fie relevante pentru deciziile pe care le iau managerii care operează într-un anumit mediu de afaceri cu o anumită strategie.

Finalitatea contabilității manageriale constă în **sprijinirea actului decizional** în:

- **Planificare:** luarea deciziilor privind produsele/serviciile/activitățile care trebuie realizate și când anume, stabilirea resurselor necesare realizării unei activități viitoare etc.
- **Evaluarea performanței:** determinarea rentabilității/profitabilității produselor /serviciilor/activităților realizate în funcție de tipologia acestora, stabilirea contribuției managerilor sau a diferitelor departamente ale organizației la obținerea profitului etc.
- **Controlul operațional:** cunoașterea în timp real a activității realizate efectiv în raport cu parametrii ei planificați pentru reglarea în timp util a decalajelor operaționale și financiare constatate.

Conform Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1826/2003 pentru aprobarea precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, **contabilitatea managerială** are ca **scop**:

- înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit;
- calculul costului de achiziție, de producție, de prelucrare a bunurilor intrate, obținute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producției în curs de execuție, imobilizărilor în curs etc., din organizațiile de producție, comerciale, prestatoare de servicii, financiare și din alte domenii de activitate;
- obținerea de informații care să asigure o gestionare eficientă a activității, respectiv:
 - ✓ informații legate de **costul** bunurilor, lucrărilor, serviciilor, activităților de producție, prestărilor de servicii, precum și de **costul bunurilor vândute** pentru activitățile de comerț;
 - ✓ informații care stau la baza **bugetării și controlului** activității de exploatare;
 - ✓ informații necesare **analizelor financiare** pentru **fundamentarea deciziilor manageriale** privind conducerea activității interne;
 - ✓ alte informații impuse de realizarea unui management performant.

Pentru a implementa strategia organizațională, de regulă, managerii folosesc un **proces de luare a deciziilor** care constă în **cinci pași**:

- (1) identificarea problemelor și a incertitudinilor;
- (2) obținerea informațiilor necesare;
- (3) realizarea previziunilor viitoare;
- (4) analiza alternativelor pentru decizie; și
- (5) implementarea deciziei urmată de evaluarea performanței și feedback pentru eventualele îmbunătățiri.

Primii **patru pași** reprezintă **deciziile de planificare**, care includ *decizia asupra fixării obiectivelor organizației, previzionarea rezultatelor în diferite moduri alternative de atingere a acestor obiective și deciderea modului în care vor fi atinse obiectivele dorite*. **Pasul cinci** reprezintă **decizia de control**, care include *realizarea de acțiuni pentru implementarea deciziilor de planificare și evaluare a performanței și feedback-ul care va ajuta la luarea deciziilor viitoare*¹.

Contabilitate financiară – contabilitate managerială

Contabilitatea financiară raportează utilizatorilor externi aspecte cu privire la performanța financiară **trecută** folosind standarde și reglementări contabile.

Contabilitatea managerială oferă informații orientate spre **viitor** care ajută managerii (utilizatorii interni de informații) să ia decizii și să realizeze obiectivele organizaționale planificate, nefiind transparentă pentru terți.

Diferențele majore existente între **contabilitatea financiară** și **contabilitatea managerială** sunt exemplificate în tabelul de mai jos:

¹ Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 14th edition, ISBN 978-0-13-210917-8 by Charles T. Horngren, Srikant M. Datar and Madhav V. Rajan, published by Pearson Education, publishing as Prentice Hall © 2012.

Punct de vedere	Contabilitate financiară	Contabilitate managerială
Utilizatorii de informații	Alte persoane juridice sau fizice distincte de întreprinderea în cauză	Managerii diferitelor departamente
Abordarea întreprinderii	Ca un tot unitar	Pe segmente, departamente etc., de exemplu secții de producție
Sistemele contabile	Partida dublă, înregistrările contabile fiind obligatorii	Nu este obligatorie utilizarea clasei 9 de conturi
Normalizarea contabilă	Obligatorie	Opțională
Bazele de evaluare	În principiu costul istoric exceptând folosirea modelului valorii juste	Costuri relevante
Caracterul informațiilor	Istoric	Istoric, curent, previzional
Furnizarea informațiilor	Foarte precise	Foarte rapid
Frecvența raportării	Lunar, trimestrial, anual	Când este necesar
Raport obiectiv/subiectiv	Obiectiv	Subiectiv mai ales în ceea ce privește planificarea

Sursa: Prelucrare după Bătcă-Dumitru *et al.* (2022)

1.2. Elemente teoretice de bază privind cheltuielile și costurile

Cheltuieli și costuri

Un **cost** este definit ca un **sacrificiu de resurse**. Când este achiziționat un bun sau un serviciu, se renunță (se sacrifică) la capacitatea de a folosi disponibilitățile bănești sau o linie de credit pentru a cumpăra un alt bun sau serviciu, astfel că, prețul unui bun sau al unui serviciu măsoară sacrificiul care trebuie făcut pentru a-l achiziționa. Fie că se plătește numerar sau este utilizat un alt activ, fie că se achită pe loc sau mai târziu, **costul** bunului sau al serviciului achiziționat reprezintă **renunțarea la orice altă achiziție viitoare**.

Distincția dintre **cheltuieli** și **costuri** se evidențiază prin prisma raportului dintre **contabilitatea financiară** și cea **managerială**..

În **contabilitatea financiară** cheltuielile sunt definite astfel:

- cheltuielile constituie **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 (OMFP 1802/2014 pct 19(2b)).

- **ceea ce se suportă** atunci când o **resursă** (un **activ**) este **consumată** (consumat) **în scopul generării de venituri**, cu mențiunea că **resursa consumată** poate fi:

- ✓ numerar, cheltuit direct și imediat;
- ✓ o promisiune de a consuma numerar în viitor, recunoscută ca o datorie (furnizori);
- ✓ reducerea valorii unui activ imobilizat, cum ar fi instalațiile și echipamentele (prin amortizare) sau unui activ curent (stocuri) (prin costul bunurilor vândute).

În **contabilitatea managerială** **costurile** sunt definite ca fiind **resursele sacrificate pentru a atinge un obiectiv specific**, cum ar fi *fabricarea unui anumit produs sau furnizarea unui serviciu unui client*.

Raportul dintre **cheltuieli** și **costuri** din perspectiva **legăturii** dintre **contabilitate financiară** și **contabilitatea managerială** poate fi redat prin relația:

Cheltuielile încorporabile = Cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară - **Cheltuielile neîncorporabile** + **Cheltuielile supletive sau adăugate**

Cheltuielile încorporabile (I) sunt cheltuielile **recunoscute și înregistrate în clasa 6 în contabilitatea financiară** care **sunt preluate** în sistemul informațional al **contabilității manageriale**. În această categorie se regăsește cea mai mare parte a *cheltuielilor de exploatare*. *Ca o excepție, din grupa cheltuielilor financiare*, sunt încorporabile cheltuielile cu *dobânzile aferente produselor cu ciclu lung de fabricație* (cheltuieli financiare).

Cheltuielile neîncorporabile (N) sunt cheltuieli recunoscute în **contabilitatea financiară**, dar care nu sunt preluate în sistemul informațional al contabilității manageriale. Exemple de astfel de cheltuieli sunt: cheltuielile cu impozitul pe profit, cheltuieli cu amenzi și penalități etc.

Cheltuielile supletive sau adăugate (S) sunt evidențiate numai în **contabilitatea managerială**, cum ar fi salariul întreprinzătorului individual, eventuale dobânzi calculate pentru capitalul propriu, anumite chirii calculate pentru imobilizările corporale aflate în proprietate și folosință proprie. De regulă, aceste cheltuieli sunt cheltuieli calculate, cu caracter potențial.

EXEMPLUL 1: Societatea CORA începe construcția unei hale de producție în luna aprilie 2023, finalizarea urmând a avea loc în anul 2025. Cheltuielile înregistrate de societate legate de construcția halei au fost:

✓ cheltuieli cu materii prime (cărămizi, lemn, tablă, gresie, faianță) = 400.000 lei

✓ cheltuieli cu materialele consumabile (lavabilă, vopsea rutieră, adeziv flexibil) = 100.000 lei

✓ salariile muncitorilor și inginerilor inclusiv contribuția asiguratorie pentru muncă = 153.375 lei

Considerând că nu ar dispune de suficiente disponibilități bănești, în vederea realizării construcției CORA contractează în luna februarie anul 2023 un credit bancar rambursabil în 5 ani în valoare de 2.000.000 lei, rata anuală a dobânzii 5%.

Toate utilajele necesare construcției au fost achiziționate din surse proprii de finanțare. În acest sens CORA a apelat la un depozit bancar în sumă de 500.000 lei pe care îl avea deschis la BCR și care îi aducea o dobândă anuală de 2%. Utilajele au fost achiziționate în luna martie anul 2023 la valoarea totală de 3.000.000 lei. Acestea se amortizează liniar în 5 ani.

În luna iulie 2023 unul dintre muncitori s-a deplasat în vederea achiziției unor materiale de construcții la un depozit situat pe autostrada București-Pitești. Ulterior CORA a primit de la poliția rutieră o amendă în valoare de 500 lei pentru lipsa rovinietei.

La sfârșitul anului 2023 cheltuielile cu impozitul pe profit înregistrate de CORA în contul 691 *Cheltuieli cu impozitul pe profit* au fost de 190.000 lei.

Ne propunem să răspundem la întrebarea: Care este valoarea cheltuielilor încorporabile?

REZOLVARE:

1. Calcule preliminare:

a) Dobânda care va fi inclusă în costul de producție al halei:

Vom pleca de la reglementările contabile legate de costurile îndatorării din OMFP 1802/2014 astfel:

Costurile îndatorării atribuibile activelor cu ciclu lung de fabricație sunt incluse în costurile de producție ale acestora, în măsura în care sunt legate de perioada de producție. În costurile îndatorării se include dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație. (pct 80(1)).

În sensul prezentelor reglementări, prin activ cu ciclu lung de fabricație se înțelege un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanțială de timp, respectiv mai mare de un an, pentru a fi gata în vederea utilizării sale prestabilite sau pentru vânzare (80(3)).

Hala de producție în cazul nostru reprezintă un activ cu ciclu lung de fabricație deoarece perioada de construcție este de 2 ani.

Dobânda anuală la creditul bancar = 2.000.000 lei x 5% = 100.000 lei

Dobânda datorată de CORA și **inclusă în cheltuieli** în contul 666 *Cheltuieli privind dobânzile* este cea aferentă perioadei februarie-decembrie 2023, adică 11 luni: 100.000 lei/12 luni x 11 luni = 91.667 lei

Dobânda inclusă în costul de producție al halei va fi cea aferentă perioadei de construcție, adică aprilie 2023-decembrie 2023, ceea ce înseamnă că partea **neîncorporabilă** este cea aferentă perioadei februarie-martie 2023, adică 100.000 lei/12 luni x 2 luni = 16.667 lei.

b) Amortizarea imobilizărilor corporale:

Amortizarea imobilizărilor corporale va fi inclusă în **cheltuielile cu amortizarea** începând cu luna următoare achiziției, adică aprilie 2023. Valoarea calculată este 3.000.000 lei/5 ani/12 luni x 9 luni = 450.000 lei

c) Veniturile din dobândă la care a renunțat CORA:

Pentru a justifica necesitatea calculului acestui venit vom pleca de la exemplul de cheltuieli supletive dat de Heyne (1991, p. 202) și citat de Bâtcă-Dumitru (2022, p.): *Este posibil ca proprietarii (întreprinderile, n.a.) să utilizeze echipamente cumpărate, și nu echipamentele pe care le aveau în întreprindere. În cazul în care cumpără echipamente folosind ca sursă de finanțare un împrumut bancar, aceștia pot include în costuri dobânda aferentă împrumutului bancar. Dar să presupunem că achiziționează echipamentele din economiile făcute anterior. În acest caz, ei renunță la veniturile din dobânda pe care ar fi obținut-o permițând altcuiva să utilizeze economiile respective și aceasta este în mod cert o parte din costul implicat în «afacerea» respectivă. Ei pot decide să includă sau nu în costurile lor venitul pierdut. Problema este că ar trebui să o facă. Venitul pierdut reprezintă un cost clar al afacerii respective.»*

Venit anual din dobândă = 500.000 lei x 2% = 10.000 lei

Venitul din dobândă la care a renunțat CORA este cel aferent lunilor martie -decembrie 2023, adică 10 luni: 10.000 lei/12 luni x 10 luni = 8.333 lei.

2. Clasificarea cheltuielilor:

CHELTUIELI/VENITURI	RECUNOSCUTE ÎN CONTABILITATEA FINANCIARĂ	NEÎNCORPORABILE	SUPLE-TIVE
Cheltuieli cu materii prime	400.000		
Cheltuieli cu materialele consumabile	100.000		
Cheltuieli cu salariile muncitorilor și inginerilor inclusiv CAM	153.375		
Cheltuieli privind dobânzile	91.667	16.667	
Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale	450.000		
Cheltuieli cu amenzi	500	500	
Cheltuieli cu impozitul pe profit	190.000	190.000	
Venitul din dobândă la care a renunțat			8.333
TOTAL	1.385.542	207.167	8.333

3. Determinarea cheltuielilor încorporabile:

Cheltuieli încorporabile = 1.385.542 lei - 207.167 lei + 8.333 lei = 1.186.708 lei

Gruparea cheltuielilor după natură

Clasificarea este utilizată în **contabilitatea financiară** și reflectă **conținutul cheltuielilor**, exemplu cheltuieli cu materiile prime, cheltuieli salariale, cheltuieli cu energia și apa, etc.

Conform acestei grupări, **rezultatul exercițiului** este prezentat pe **două niveluri** generate de operațiunile de **exploatare și financiare**.

Gruparea cheltuielilor după destinație

Clasificarea este utilizată în **contabilitatea managerială** și reflectă **funcțiile organizației**: comercială, producție, administrație, desfacere, cercetare-dezvoltare, financiară.

Prezentarea informațiilor aferente costurilor într-un **cont de profit și pierdere elaborat pe destinații** are la bază următoarele componente principale: *costul bunurilor vândute; cheltuielile generale de administrație; cheltuielile de desfacere (de vânzare)*.

Prezentarea rezultatului din exploatare, în clasificarea cheltuielilor după natură și în cea după destinații se prezintă, simplificat, astfel:

Contul de profit și pierdere cu clasificarea cheltuielilor după natură			Contul de profit și pierdere cu clasificarea cheltuielilor după destinație		
	Elemente	Sume		Elemente	Sume
1	Cifra de afaceri (ct. 701 -708+7411)	X	1	Cifra de afaceri (ct. 701 -708 + 7411)	X
2	Venituri aferente costului producției (+/-ct. 711)	X	2	Costul bunurilor vândute (cheltuieli de producție +/- soldul ct.711)	X
3	Alte venituri din exploatare	X	3	Marja brută (1 – 2)	X
4	Cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile	X	4	Cheltuieli de administrație	X
5	Cheltuieli cu personalul	X	5	Cheltuieli de desfacere	X
6	Cheltuieli cu amortizările	X	6	Alte venituri din exploatare	
7	Alte cheltuieli de exploatare	X	7	Alte cheltuieli din exploatare	
8	Rezultatul din exploatare (1 +/- 2 + 3 - 4 – 5 – 6 -7)		8	Rezultat din exploatare (3 - 4 -5 +6 - 7)	X

EXEMPLUL 2: Societatea CORA S.R.L. are ca obiect de activitate fabricarea și vânzarea unor produse finite. În vederea fabricării produselor finite CORA a efectuat următoarele cheltuieli:

- ✓ materii prime și materiale consumabile = 12.000 lei;
- ✓ salarii = 60.000 lei, din care: 70% pentru muncitorii direct productivi, 20% pentru personalul administrativ și 10% pentru personalul care se ocupă de vânzarea produselor finite prin magazinul propriu și cu livrarea produselor finite la diverse magazine;
- ✓ cu energia și apa = 4.000 lei, din care: 80% în secțiile de producție, 10% la departamentul administrativ și 10% la magazinul propriu;
- ✓ cheltuieli cu amortizarea liniei de producție = 3.000 lei;
- ✓ cheltuieli cu amortizarea clădirii = 2.000 lei, din care: 80% pentru secția de producție, 15% pentru departamentul administrativ și 5% pentru magazinul propriu.

70% din produsele finite obținute se vând la prețul de vânzare de 50.000 lei.

Societatea CORA S.R.L. mai are înregistrate în contabilitate următoarele venituri și cheltuieli:

- ✓ Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital = 1.200 lei;
- ✓ Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități = 2.000 lei;
- ✓ Venituri din chirii obținute în urma închirierii unei clădiri societății LARA. S.R.L. în valoare de 1.500 lei.

Ne propunem să întocmim contul de profit și pierdere cu clasificarea cheltuielilor după natură și cu clasificarea cheltuielilor după destinație.

REZOLVARE:

1. Tabelul privind împărțirea cheltuielilor înregistrate în contabilitatea financiară după destinația acestora:

Natura / Destinația cheltuielilor	Producție	Administrație	Desfacere	Total
Cheltuieli cu materii prime și materiale consumabile	12.000	-	-	12.000
Cheltuieli cu salarii	60.000 x 70% = 42.000	60.000 x 20% = 12.000	60.000 x 10% = 6.000	60.000
Cheltuieli cu energia și apa	4.000 x 80% = 3.200	4.000 x 10% = 400	4.000 x 10% = 400	4.000
Cheltuieli cu amortizarea liniei de producție	3.000	-	-	3.000
Cheltuieli cu amortizarea clădirii	2.000 x 80% = 1.600	2.000 x 15% = 300	2.000 x 5% = 100	2.000
Total	61.800	12.700	6.500	81.000

2. Stabilirea soldului contului 711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse:

a) Înregistrarea obținerii produselor finite la costul de producție de 61.800 lei, totalul cheltuielilor de producție:

61.800 lei	345	=	711	61.800 lei
	Produce finite		Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	

b) Vânzarea produselor finite:

b1) Înregistrarea prețului de vânzare:

50.000 lei	4111	=	7015	50.000 lei
	Clienți		Venituri din vânzarea produselor finite	

b2) Scoaterea din evidență a 70% din produsele finite vândute: 61.800 lei x 70% = 43.260 lei, ceea ce reprezintă costul bunurilor vândute:

43.260 lei	711	=	345	43.260 lei
	Venituri aferente costurilor stocurilor de produse		Produce finite	

c) Soldul creditor al contului 711 = 61.800 lei - 43.260 lei = 18.540 lei

3. Întocmirea contului de profit și pierdere cu clasificarea cheltuielilor după natură și cu clasificarea cheltuielilor după destinație:

Contul de profit și pierdere cu clasificarea cheltuielilor după natură			Contul de profit și pierdere cu clasificarea cheltuielilor după destinație		
NC	Elemente	Sume	NC	Elemente	Sume
1	Cifra de afaceri (ct. 701 -708+7411)	50.000 +1.500 = 51.500	1	Cifra de afaceri (ct. 701 -708 + 7411)	50.000 +1.500 = 51.500

2	Venituri aferente costului producției (+/-ct. 711)	18.540	2	Costul bunurilor vândute (cheltuieli de producție +/- soldul ct.711)	43.260
3	Alte venituri din exploatare	2.000	3	Marja brută (1 – 2)	8.240
4	Cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile	12.000	4	Cheltuieli de administrație	12.700
5	Cheltuieli cu personalul	60.000	5	Cheltuieli de desfacere	6.500
6	Cheltuieli cu amortizările	5.000	6	Alte venituri din exploatare	2.000
7	Alte cheltuieli de exploatare	4.000 + 1.200 = 5.200	7	Alte cheltuieli din exploatare	1.200
8	Rezultatul din exploatare (1 +/- 2 + 3 - 4 - 5 - 6 -7)	(-10.160)	8	Rezultat din exploatare (3 - 4 -5 +6 - 7)	(-10.160)

Lanțul valoric (value chain)

Lanțul valoric reprezintă o serie de etape consecutive care corespund funcțiilor prin care organizația creează și vinde un produs finit, de la proiectarea sa inițială până la livrarea către client. Astfel, lanțul valoric identifică fiecare verigă a procesului în care se adaugă valoare, inclusiv etapele de aprovizionare, producție și vânzare, așa cum este redat în figura **Figura 1-1**.

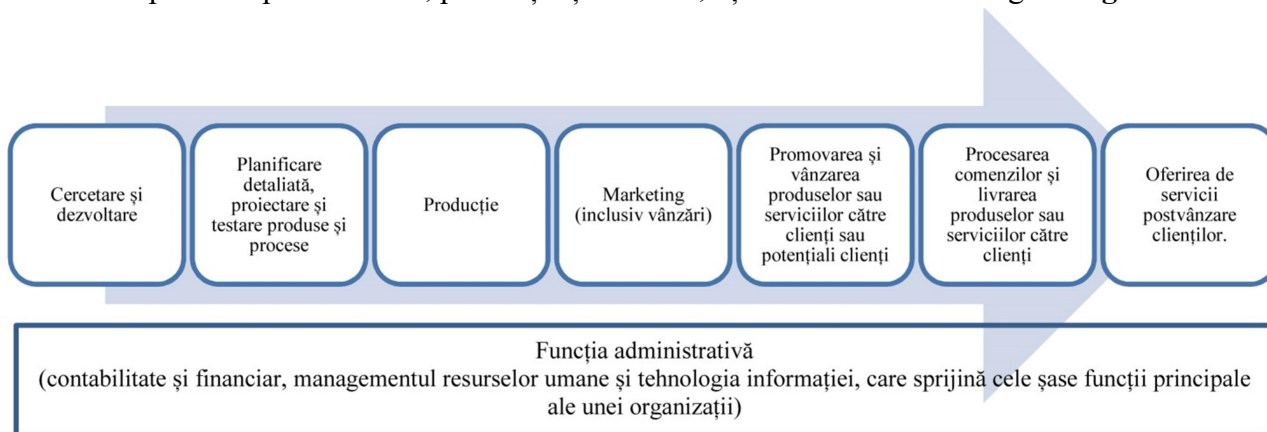


Figura 1-1: Schema lanțului de creare a valorii

Managerii urmăresc costurile suportate în fiecare etapă a lanțului valoric, scopul fiind de a reduce costurile și de a îmbunătăți eficiența, informațiile contabilității manageriale ajutându-i să optimizeze permanent raportul dintre costuri și beneficii.

Lanțul de aprovizionare (supply chain)

Lanțul de aprovizionare descrie fluxul de bunuri, servicii și informații de la sursele inițiale de materiale și servicii până la livrarea produselor către consumatori, indiferent dacă acele activități au loc în aceeași organizație sau în altele.

Un lanț de aprovizionare începe cu aprovizionarea cu materii prime, acesta fiind primul pas în proces. De regulă, materiile prime sunt tranzacționate către un angrosist, care le vinde în loturi producătorilor. Ulterior aceștia folosesc materiile prime pentru a dezvolta și fabrica un produs, care este apoi livrat unui comerciant cu amănuntul, în final produsul fiind vândut unui consumator final, așa cum este redat în schema din Figura 1-2.

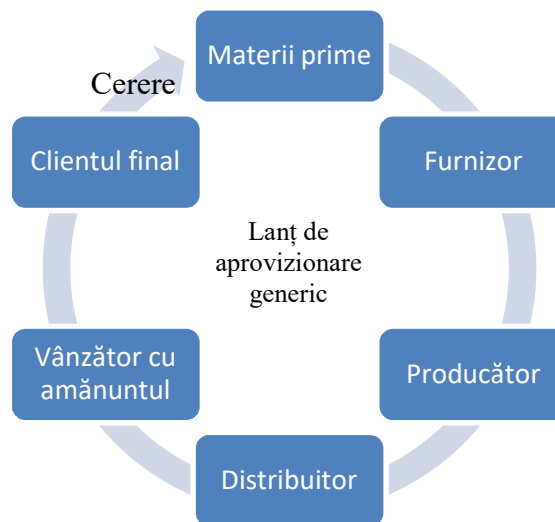


Figura 1-2: Schema lanțului de aprovizionare-producție - desfacere

Lanțul de aprovizionare include activitățile implicate în fiecare etapă, informațiile care sunt comunicate, resursele naturale care sunt transformate, resursele umane și alte componente care contribuie la obținerea și vânzarea produsului sau serviciului.

Lanțul valoric se extinde dincolo de lanțul de aprovizionare și include toate etapele de la aprovizionarea cu materiale și producție până la consum, eliminarea și reciclarea produsului, făcând din lanțul de aprovizionare un **subgrup** al lanțului valoric.

Obiectul de cost

Un **obiect de cost** reprezintă **orice activitate pentru care se dorește o măsurare separată a costului**, de exemplu: un *produs*, un *serviciu*, un *departament* sau un *segment al afacerii*, o *funcție*, un *proces* sau *activitate* pentru care se dorește măsurarea consumului resurselor utilizate. Managerii iau multe decizii la nivelul obiectului de cost, răspunzând la întrebări de tipul: *Ar trebui sau nu să se renunțe la un produs? Cum s-ar putea face un client profitabil?*

Centrul de cost

Centrul de cost reprezintă **locul/zona de producție** sau de **serviciu**, **funcția**, **activitatea**, **linia tehnologică** etc. **pentru care se acumulează costuri**, de exemplu, *secția de producție*, *atelierul de reparații*, *birourile administrative*, *depozitul* etc.

Costul de achiziție al bunurilor

Definiția **costului de achiziție** o regăsim atât în *OMFP 1802/2014* cât și în *OMFP 1826/2003* astfel:

Cost de achiziție înseamnă prețul datorat și eventualele cheltuieli conexe minus eventualele reduceri ale costului de achiziție.

În acest sens, costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.

În costul de achiziție se includ, de asemenea, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuibile direct bunurilor respective.

Cheltuielile de transport sunt incluse în costul de achiziție și atunci când funcția de aprovizionare este externalizată. (OMFP 1802/2014, pct 8).

Costul de achiziție cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor taxe care pot fi recuperate de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective. Reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare nu se includ în costul de achiziție. (OMFP 1826/2003).

PRECIZARE: Unele taxe și impozite aferente achizițiilor de bunuri **pot fi recuperate** de la autoritățile fiscale nefiind o componentă a costul de achiziție. **Exemplu TVA în situația în care firma este înregistrată în scop TVA. În măsura în care firma nu este înregistrată în scop de TVA, TVA, ca taxă nerecuperabilă va fi inclusă în costul de achiziție.**

EXEMPLUL 3: Societatea CORA care este înregistrată în scop de TVA cumpără de la furnizorul GENIUS o tabletă, sistemul de operare WINDOWS, un program de contabilitate realizat pentru necesitățile firmei și licența corespunzătoare. Factura primită cuprinde următoarele poziții: tabletă 32.000 lei; sistem de operare WINDOWS 4.000 lei; program contabilitate 40.000 lei; licență 16.000 lei. Cheltuielile de transport facturate de curier sunt în valoare de 3.200 lei. Tableta beneficiază de un rabat de 10% din prețul de vânzare. Programul de contabilitate este testat și modificat de un angajat al firmei CORA împreună cu un informatician al firmei GENIUS, cheltuielile totale ridicându-se la 2.000 lei. Menținerea lunară este de 800 lei.

Ne propunem să determinăm costul de achiziție al activelor cumpărate.

REZOLVARE:

Deoarece se poate realiza o distincție clară între active, acestea se vor contabiliza separat. Prin urmare, CORA va contabiliza trei active: o imobilizare corporală (tableta, în costul căreia se va include și valoarea sistemului de operare) și două imobilizări necorporale (programul de contabilitate și licența).

Cheltuielile de transport vor fi repartizate proporțional cu suma lor facturată.

Rabatul primit va diminua costul de achiziție întrucât este înscris în factura inițială.

● Total factură = 32.000 lei (tabletă) – 3.200 lei (rabat pentru tabletă) + 4.000 lei (sistemul de operare) + 40.000 lei (program contabilitate) + 16.000 lei (licență) = 88.800 lei

● Cota cheltuielilor de transport pentru tabletă = 3.200 lei x (32.800 lei / 88.800 lei) = 1.182 lei

● Cota cheltuielilor de transport pentru program contabilitate = 3.200 lei x (40.000 lei / 88.800 lei) = 1.441 lei

● Cota cheltuielilor de transport pentru licență = 3.200 lei x (16.000 lei / 88.800 lei) = 577 lei

Cost de achiziție tabletă:

●	Preț cumpărare tabletă	32.000 lei
-	Rabat = 32.000 x 10%	(-3.200) lei
+	Sistem operare WINDOWS	4.000 lei
+	Cheltuieli de transport	1.182 lei
=	Cost de achiziție	33.982 lei

Cost de achiziție program de contabilitate:

●	Preț cumpărare program de contabilitate	40.000 lei
+	Costuri cu testarea	2.000 lei
+	Cheltuieli de transport	1.441 lei
=	Cost de achiziție	43.441 lei

Cost de achiziție licență:

●	Preț cumpărare licență	16.000 lei
+	Cheltuieli de transport	577 lei
=	Cost de achiziție	16.577 lei

După cum se observă în costul de achiziție **nu se includ:**

- ✓ Menținerea deoarece este o cheltuială ulterioară recunoașterii inițiale;
- ✓ TVA deoarece CORA este înregistrată în scop de TVA și va deduce TVA înscrisă în factură.

O **particularitate** prezintă **costul de achiziție al imobilizărilor corporale**. Astfel, OMFP 1802/2014 prevede la punctul pct. 226-(2):

În categoria **costurilor care pot fi direct atribuite cumpărării** unei imobilizări corporale se includ:

-c) costurile de amenajare a amplasamentului;
- d) costurile inițiale de livrare și manipulare;
- e) costurile de instalare și asamblare;

.....

g) costurile de testare a funcționării corecte a activului, după deducerea încasărilor nete provenite din vânzarea elementelor produse în timpul aducerii activului la amplasamentul și condiția de funcționare (cum ar fi eșantioanele produse la testarea echipamentului). Din punct de vedere contabil, cheltuielile reprezentând costuri de testare și veniturile menționate mai sus se

înregistrează distinct, în funcție de natura acestora, diferența dintre cheltuielile și veniturile respective urmând a fi înregistrată apoi pe seama activului în curs de construcție (articol contabil 231 "Imobilizări corporale în curs de execuție" = 722 "Venituri din producția de imobilizări corporale");

Totodată în OMFP 1802/2014 sunt prevăzute în mod expres și exemple de **costuri care nu sunt costuri ale unui element de imobilizări corporale** (pct. 226-(3):

- a) costurile de deschidere a unei noi instalații;
- b) costurile de introducere a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile în materie de publicitate și activități promoționale);
- c) costurile de desfășurare a unei activități într-un loc nou sau cu o nouă clasă de clienți (inclusiv costurile de instruire a personalului);
- d) costurile administrative și alte cheltuieli generale de regie;

EXEMPLUL 4: Societatea CORA s-a înființat la începutul anului 2023 fiind specializată în producția de bomboane. Înainte de începerea activității CORA a achiziționat o linie tehnologică în valoare de 2.000.000 lei. Cheltuielile suplimentare suportate de CORA au fost: costuri de livrare 144.000 lei, costuri de instalare 196.000 lei, cheltuieli generale de administrație 24.000 lei, reclamă la un post de radio pentru noile bomboane cu cremă de banane 80.000 lei, salariile inginerilor care instalează linia tehnologică 36.000 lei. Perioada de montare a liniei tehnologice a fost de o săptămână și pentru a aduce linia tehnologică în condiții normale de funcționare s-au cheltuit 168.000 lei. Cheltuielile cu deschiderea liniei tehnologice s-au ridicat la 50.000 lei. Pentru testarea corectei funcționări a liniei tehnologice s-au efectuat costuri cu materii prime în valoare de 10.000 lei și cheltuieli salariale de 14.000 lei. Primele cutii de bomboane rezultate din testare au fost vândute la prețul de vânzare de 27.000 lei. În prima lună cantitatea de bomboane produsă a fost destul de mică determinând o pierdere inițială din exploatare de 40.000 lei, astfel că societatea CORA s-a hotărât să introducă un nou sortiment de bomboane umplute cu cremă de mango, cheltuielile totale fiind de 52.000 lei.

Ne propunem să determinăm costul de achiziție al liniei tehnologice.

REZOLVARE:

Tratamentul costurilor cu testarea funcționării corecte a liniei tehnologice:

Cheltuielile efectuate cu testarea funcționării corecte sunt înregistrate după natură în contul de profit și pierdere în conturile din *clasa 6 Conturi de cheltuieli*. Obținerea primelor bomboane de ciocolată se contabilizează la costul de producție calculat de 24.000 lei (10.000 lei materii prime + 14.000 lei salarii).

Vânzarea bomboanelor va genera un venit din vânzarea produselor finite în valoare de 27.000 lei și scoaterea din evidență a produselor vândute pentru costul de producție de 24.000 lei.

Includerea în costul liniei tehnologice a costurilor de testare după ce s-au dedus încasările nete din vânzarea eșantioanelor:

Cheltuieli incluse în costul de achiziție = 24.000 lei (total cheltuieli cu testarea) – (27.000 lei venituri din vânzarea produselor finite - 24.000 lei costul bunurilor vândute) = 21.000 lei

Prin urmare în costul de achiziție al liniei tehnologice vor fi incluse următoarele cheltuieli:

Preț de cumpărare	2.000.000 lei
+ Cheltuieli de livrare	144.000 lei
+ Cheltuieli de instalare	196.000 lei
+ Salariile inginerilor care instalează linia tehnologică	36.000 lei
+ Cheltuieli necesare pentru a aduce linia tehnologică în stare de funcționare	168.000 lei
+ Costurile de testare a funcționării corecte a activului, după deducerea încasărilor nete provenite din vânzarea elementelor produse în timpul aducerii activului la amplasamentul și condiția de funcționare	21.000 lei
= Cost de achiziție	2.565.000 lei

Costurile estimate pentru demontarea și mutarea activelor precum și cu restaurarea amplasamentului pe care este poziționată imobilizarea reprezintă un alt caz particular în determinarea costului de achiziție al imobilizărilor corporale, așa cum prevede OMFP 1802/2014 la pct. 226-(5) și 226-(6):

În costul unei imobilizări corporale sunt incluse și costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea acesteia la scoaterea din funcțiune, precum și cu restaurarea amplasamentului pe care este poziționată imobilizarea, atunci când aceste sume pot fi estimate credibil și entitatea are o obligație legată de demontare, mutare a imobilizării corporale și de refacere a amplasamentului.

Costurile estimate cu demontarea și mutarea imobilizării corporale, precum și cele cu restaurarea amplasamentului se recunosc în valoarea acesteia, în corespondență cu un cont de provizioane (contul 1513 "Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea").

EXEMPLUL 5: În anul 2022 societatea CORA a achiziționat o sondă pentru exploatarea gazelor naturale în valoare de 1.000.000 lei, pe care a pus-o în funcțiune în luna decembrie 2022. La această dată CORA a estimat că la finalizarea exploatarei va efectua cheltuieli cu demontarea și mutarea sondei precum și cheltuieli cu restaurarea amplasamentului în valoare actualizată de 20.000 lei. Metoda de amortizare este cea liniară, durata de utilizare economică estimată inițial fiind 10 ani. În continuare presupunem că la sfârșitul anului 2023 costurile cu restaurarea amplasamentului în valoare actualizată sunt în valoare de 26.000 lei, iar la finele anului 2024 în valoare de 22.000 lei.

Ne propunem să determinăm costul de achiziție și valoarea rămasă a sondei la sfârșitul anilor 2022, 2023 și 2024.

REZOLVARE:

În anul 2022 CORA va recunoaște sonda la costul de achiziție, incluzând în acesta și valoarea estimată a costurilor pentru demontarea și mutarea activului:

Cost de achiziție anul 2022 = 1.000.000 lei preț de cumpărare + 20.000 lei costuri estimate cu demontarea și mutarea activului = 1.020.000 lei.