

UNELE OPINII PRIVIND PERFEȚIONAREA CONTABILITĂȚII MANAGERIALE

Prof. univ. dr. Oprea Călin - Academia de Studii Economice București

Conf. univ. dr. Monica Viorica Nedelcu - Academia de Studii Economice București

Abstract:

This paper presents the actual accountancy methodology and costs calculation in a single circuit, which considers the collecting and distribution of them related to their destination – on calculating articles – does not allow the distinguished reflection of the expenses depending on the economic nature. We are presenting some considerations for general organization of the accountancy and the production expenses especially in two circuits, one depending on the economic nature in the general or financial accountancy, on their destination, in the managerial accountancy.

Actuala metodologie de contabilitate și calculație a costurilor de producție într-un singur circuit, care are în vedere colectarea și repartizarea acestora după destinația lor – pe articole de calculație – nu permite reflectarea distinctă a cheltuielilor după natura lor economică. Acest fapt îngreunează identificarea cu ușurință a căilor de reducere a costurilor și, în deosebi, a cheltuielilor materiale de producție care în economia noastră dețin o pondere destul de însemnată, stabilirea fără dificultăți a unor indicatori de eficiență ai activității unității economice care au la bază costurile de producție, calculul cu operativitate a rezultatelor finale ale unității, stabilirea situației patrimoniuului și, întocmirea și prezentarea la termen a situațiilor financiare anuale (bilanțul, contul de profit și pierdere etc.) care se cer a fi publicate. Iată numai câteva considerente pentru care o serie de autori s-au pronunțat pentru organizarea contabilității în general și a contabilității cheltuielilor de producție în special în două circuite, unul după natura lor economică în contabilitatea generală sau financiară și cel de al doilea, după destinația lor, în contabilitatea managerială.

Asupra modului cum este concepută organizarea contabilității manageriale sau de gestiune în planul de conturi general și a modului de funcționare a conturilor din clasa 9 "Conturi de gestiune" a acestui plan, se pot face o serie de propuneri care vizează îmbunătățirea metodologiei de calculație a costului pe obiecte de calculație.

Astfel, la precizarea modului de funcționare a fiecărui cont prevăzut în această clasă, trebuie avut în vedere că scopul final al înregistrării cheltuielilor cu ajutorul lor nu este o simplă "ventilare" a acestora pentru a le determina pe total după destinație pe feluri de activități, ci calculul costului efectiv pe obiecte de calculație și stabilirea abaterilor costurilor efective de la cele prestabilite în aceeași structură. Aceasta presupune, în primul rând, ca toate cheltuielile din contabilitatea financiară să fie regrupate, colectate și repartizate în contabilitatea managerială, având în vedere destinația lor și cu respectarea strictă a etapelor calculației costului unitar al produsului. Tocmai acest din urmă aspect nu se respectă ceea ce apreciem că se poate realiza prin aplicarea următorului concept de funcționare a conturilor din clasa 9 (vezi schema 1).

Schema 1

Schema funcționării conturilor din clasa 9 "Conturi de gestiune"	
D	C
901 "Decontări interne privind cheltuielile"	
Costul efectiv al produselor finite obținute (cont: 931)	Cheltuielile de producție preluate din contabilitatea financiară după natura economică și înregistrate în conturile de gestiune după destinație (cont: 921, 922, 923, 924, 925)
Costul efectiv al producției în curs de execuție (cont: 933)	

D 902 "Decontări interne privind producția obținută" C	
Costul efectiv al producției finite obținute (cont: 921) Costul efectiv al producției în curs de execuție (cont: 933)	Costul standard al producției finite obținute (cont: 931) Diferențele de preț aferente producției finite obținute (cont: 903)
D 903 "Decontări interne privind diferențele de preț" C	
Diferențele de preț aferente producției finite obținute (cont: 902)	Diferențele de preț aferente producției finite obținute, repartizate (cont: 931)
D 921 "Cheltuielile activității de baza" C	
Cheltuielile directe ale activității de bază (cont: 901) Cheltuielile activităților auxiliare (cont: 922) Cheltuielile indirecte de producție (cont: 923) Cheltuielile generale de administrație (cont: 924) <u>Cheltuieli de desfacere (cont: 925)</u> Costul efectiv al producției finite și al producției în curs de execuție	Costul efectiv al producției în curs de execuție (cont: 933) Diferențele de preț aferente producției finite obținute (cont: 902)
D 922 "Cheltuielile activităților auxiliare" C	
Cheltuielile colectate (cont: 901) Decontările reciproce (cont: 922 în analitic)	Decontările reciproce (cont: 922 în analitic) Repartizarea cheltuielilor pe locurile consumatoare (cont: 921, 922, 923, 924, 925) Costul producției în curs de execuție (cont: 933) Costul efectiv al producției marfă (cont: 902)
D 923 "Cheltuielile indirecte de producție" C	
Cheltuielile indirecte ale secțiilor principale de producție (cont: 901) Cheltuielile activităților auxiliare (cont: 922)	Cota de cheltuieli indirecte ale secțiilor principale de producție repartizate pe obiecte de calculație (cont: 921)
D 924 "Cheltuielile generale de administrație" C	
Cheltuielile generale de administrație (cont: 901) Cheltuielile activităților auxiliare (cont: 922)	Cota de cheltuieli generale de administrație repartizate pe obiecte de calculație (cont: 921, 922)
D 925 "Cheltuieli de desfacere" C	
Cheltuielile de desfacere (cont: 901) Cheltuielile activităților auxiliare (cont: 922)	Cota de cheltuieli de desfacere repartizate pe obiecte de calculație (cont: 921, 922)
D 931 "Costul producției obținute" C	
Costul standard al producției finite obținute (cont: 902) Diferențele de preț aferente producției finite	Costul efectiv al producției finite obținute (cont: 901)

obținute (cont: 903)	
D	C
933 "Costul producției în curs de execuție"	
Costul efectiv al producției în curs de execuție (cont: 921)	Costul efectiv al producției în curs de execuție decontat pe seama cheltuielilor efectuate (cont: 901)

Aplicarea acestui concept, deși conduce la calculul costului pe obiecte de calculație și la stabilirea abaterilor costurilor efective de la cele prestabilite, precum și a altor variante pornind de la conceptul exemplificat, în funcție de metoda de calculație, prezintă totuși o serie de limite. Astfel, principala limită considerăm că este dată de faptul că organizarea contabilității în dublu circuit conduce la un volum mare de muncă, ceea ce va determina pe mulți agenți economici să renunțe la cel de al doilea circuit – contabilitatea de gestiune și calculația costurilor – întrucât rezultatul global al activității se poate stabili pe baza contabilității financiare, contabilitate care permite și efectuarea decontărilor pe linie fiscală, precum și întocmirea și depunerea la termen a situațiilor financiare anuale. Acest fapt determină lipsa unor informații necesare managerilor pentru adoptarea deciziilor pe linia conducerii activității interne a unității și, în primul rând, pentru conducerea procesului de producție. Lipsa unor astfel de informații conduce în mod concret la necunoașterea costului funcțiilor economice, a costului unitar al producției fabricate, a previziunilor de costuri (adică a costurilor prestabilite pe obiecte de calculație și a bugetelor de costuri), a abaterilor costurilor efective de la cele prestabilite și, respectiv bugetate pentru realizarea controlului bugetar al costurilor, a rezultatelor analitice pe produse și structurile interne ale unității, a bazelor reale pentru evaluarea stocurilor de produse finite și producție în curs de execuție etc., informații strict necesare pentru analiza activității interne de exploatare, adoptarea deciziilor pe termen scurt și mijlociu, definirea strategiei de dezvoltare și a politicii comerciale a unității etc.

Înlăturarea limitelor menționate și determinarea agenților economici de a organiza concomitent cu contabilitatea financiară și contabilitatea managerială, precum și calculația costurilor, astfel încât să poată răspunde la toate cerințele impuse pe linia conducerii interne și externe a unei afaceri, inclusiv întocmirea și prezentarea la termen a situațiilor financiare, se poate realiza prin aplicarea unui model integrat de contabilitate financiară și de gestiune privind costurile și calculația acestora.

Modelul propus are în vedere o fuziune între conturile din clasa 6 "Conturi de cheltuieli" și cele din clasa 9 "Conturi de gestiune" ale planului general de conturi cu respectarea grupării cheltuielilor în contabilitatea financiară pe cele trei categorii – cheltuieli de exploatare, cheltuieli financiare și cheltuieli extraordinare -, decontarea lunară a cheltuielilor prin intermediul contului de profit și pierdere pentru stabilirea rezultatului global în contabilitatea financiară, dar cu posibilitatea de stabilire a rezultatelor analitice în contabilitatea de gestiune sau managerială.

Potrivit acestui concept, conturile de calculație din clasa 9 în care se înregistrează cheltuielile după destinație vor fi incluse în clasa 6 pentru a reflecta cheltuielile de exploatare atât după destinație cât și după natură, menținându-se conturile de cheltuieli financiare și cele de cheltuieli extraordinare, iar la sfârșitul perioadei de gestiune toate se vor închide prin contul de profit și pierdere pentru a da posibilitatea comparării cheltuielilor cu veniturile și stabilirea rezultatului final.

Pentru a realiza această propunere, sistemul informațional contabil de colectare a cheltuielilor de exploatare și de calculație a costurilor de producție poate fi organizat în două variante, și anume:

- a) folosirea în întregul sistem de evidență a cheltuielilor și de calculație a costurilor, a structurii pe elemente de cheltuieli (naturii cheltuielilor) grupate pe destinații și în cheltuieli directe și indirecte cu ajutorul conturilor de calculație din grupa 92 a planului de conturi general, ceea ce presupune ca în procesul de colectare a cheltuielilor de la toate structurile care generează

costuri să se aibă în vedere destinația, iar în cadrul acesteia, natura cheltuielilor. Lunar, cheltuielile evidențiate în această viziune se pot deconta asupra veniturilor pentru stabilirea rezultatelor, dar se și pot calcula și repartiza pentru a determina costul efectiv al unui anumit produs, comenzi sau semifabricat, care în prima fază de calculație va primi cheltuieli cu caracter direct, ordonate tot după natură economică;

- b) menținerea în sistemul de evidență a cheltuielilor de exploatare – care formează baza costurilor de producție – a structurii pe articole de calculație, dar prin includerea în cadrul acesteia a unui număr cât mai mare de poziții de cheltuieli simple directe care se constituie după natura lor economică, adică corespund elementelor primare, iar ponderea cheltuielilor complexe, și în special indirecte, în costul produsului să scadă substanțial. În această situație, cheltuielile indirecte trebuie să se bugeteze și să se urmărească prin evidență pe feluri, iar repartizarea lor în costul produselor trebuie să aibă în vedere atât destinația, respectiv locurile care le-au ocazionat, cât și structura lor după natura economică, astfel încât ele să apară în costul produsului după această structură împreună cu celelalte cheltuieli directe.

O altă direcție de perfecționare a contabilității manageriale și calculației costurilor este și aceea de a renunța la calculația lunară a costurilor pe purtătorii finali, care necesită un volum mare de muncă, urmând ca această operație să se efectueze la intervale mai mari de timp, trimestrial sau anual, în favoarea calculației pe locuri de cheltuieli ca centre de activitate sau de costuri. Aceasta conduce și la întărirea responsabilității pentru cheltuielile efectuate și implicit la creșterea eficienței activității desfășurate.

Conducerea operativă și de perspectivă a oricărei afaceri și, implicit, a oricărei unități patrimoniale face necesară perfecționarea metodelor și procedeele folosite în acest scop, iar, în cadrul lor, un loc important îl au metodele de calculație a costurilor. Această perfecționare trebuie să viziteze, atât necesitatea obținerii unor informații care să conțină strictul necesar de date cu privire la costul producției, cât și posibilitatea de urmărire operativă a respectării nivelului cheltuielilor prestabilite prin bugete și de determinare a unor previziuni judicioase, care să permită optimizarea relației dintre volumul de activitate, costul producției și profit.

Din acest punct de vedere, cel mai bine răspunde metoda costurilor standard în varianta standard cost unic, care permite calculul cu operativitate a abaterilor costurilor efective de la cele prestabilite și deci conducerea prin excepție, analiza costurilor pentru determinarea costurilor aferente subactivității, efectuarea controlului bugetar precum și separarea cheltuielilor în variabile și fixe, pentru a determina gradul de rigiditate al întreprinderii, precum și alți indicatori necesari conducerii furnizați de metoda direct-costing, cum ar fi: pragul rentabilității sau punctul de echilibru, pragul activității optime sau punctul optim, factorul de acoperire, coeficientul și intervalul de siguranță etc.