

Impactul contabilității de gestiune asupra situațiilor financiare consolidate

Coordonator

Prof. Univ. Dr. Nicoleta Farcane

Masterand

Jan Moraru

2010

Jan MORARU

Abstract

Prezentarea situațiilor financiare consolidate are ca scop principal furnizarea unei imagini mai apropiate de realitatea economică a companiilor din cadrul unui grup, iar în sens restrâns, de a arăta mai exact ce active sunt finanțate din capitalurile societății-mamă. În acest sens, o regulă comună de evaluare pentru toate companiile din grup este evident necesară, în vederea obținerii unor situații financiare relevante. Pentru aceasta, IFRS 3 „Combinări de întreprinderi” stipulează în mod clar că pentru toate posturile bilanțiere la contabilizarea achiziției se va folosi valoarea justă. Însă de la momentul achiziției unei societăți și până la momentul consolidării posturile bilanțiere pot suferi o serie de reevaluări, iar o metodă de evaluare/reevaluare a stocurilor este furnizată de contabilitatea de gestiune. Evaluarea stocurilor cu ajutorul contabilității de gestiune pune anumite probleme în ceea ce privește relevanța informațiilor furnizate, mai ales în cazul în care filialele folosesc metode diferite de calculație. Efectul acestor metode de evaluare poate duce la cazul în care situațiile financiare consolidate să prezinte elementele de stocuri sau de rezultate a căror valoare agregată să fie formată din elemente evaluate în mod diferit, afectând în acest fel imaginea de ansamblu a grupului. Concluzia acestei lucrări constă în indicarea necesității introducerii în Standardele Internaționale de Contabilitate și de Raportare Financiară a unor precizări referitoare la metodele de calculație a costurilor ce trebuie folosite în scopul consolidării. Mai exact, folosirea calculației pe activități (Activity-based costing) ar fi o soluție eficientă în sensul că, deși este mai costisitoare, este general-aplicabilă, iar acest lucru nu ar face decât să sporească pe de o parte comparabilitatea situațiilor financiare individuale, iar pe de altă parte să furnizeze o imagine fidelă a grupului în situațiile financiare consolidate.

Cuvinte cheie

Globalizare, contabilitate managerială, situații financiare consolidate.

Clasificare JEL

M11, M41, M48

Introducere

Chiar dacă istoria, în toate aspectele sale, se prezintă mai mult sau mai puțin ca o mulțime eterogenă de evenimente, se poate spune fără a exagera că un lucru a rămas constant: dorința omului de progres. Progresul a fost căutat din cele mai vechi timpuri și lucrurile vor continua în aceeași manieră, indiferent de poziția pe axa timpului, de regimurile politice, indiferent chiar, de multe ori, de dorințele imediate ale oamenilor. Cu cât lumea crește în complexitate, cu atât progresul va cuprinde tot mai multe domenii, dar, deși paradoxal, oamenii care participă în mod activ la această tendință sunt din ce în ce mai puțini.

Dincolo de orice definiție socio-politică sau economică, progresul poate fi caracterizat pe scurt ca fiind ușurarea tranziției inevitabile de la simplu la complex. Progresul economic, privit atât dintr-o perspectivă teoretică, cât și practică, este cel care a influențat cel mai mult dezvoltarea celorlalte aspecte ale vieții umane: politica, sociologia, educația, și chiar cultura și religia. Progresul economic a fost și va fi cel ce aduce cel mai mare aport la funcționarea corespunzătoare și evoluția durabilă a activităților umane, precum și a rezultatelor acestora.

Evoluția economică a reprezentat fundația pe care s-au dezvoltat, în ritmuri diferite, toate celelalte aspecte care au astăzi un impact major în viața de zi cu zi.

Dacă la început, economia era una simplistă și empirică, astăzi lucrurile stau foarte diferit. În prezent, teoria economică se constituie într-o premisă esențială a dezvoltării economice, atât la nivel micro cât și macroeconomic. Plecând de la acest aspect, dezvoltarea economică se prezintă sub forma unui ciclu de tipul următor: empiric teoretic dezvoltare teoretică empiric.

La momentul actual, progresul își urmează cursul normal, tendința majoră fiind globalizarea. Globalizarea, dincolo de a fi rezultatul acțiunii politice, reprezintă, în primul rând, consecința logică a dezvoltării economice. Astfel, datorită creșterii semnificative a companiilor americane la începutul secolului XX, a apărut nevoia extinderii acestora dincolo de granițele naționale. Din acest punct de vedere, dezvoltarea economică a fost primul pas făcut în direcția globalizării, dezvoltare ce poate fi considerată în prezent, și pe bună dreptate, vârful de lance al procesului de globalizare.

În ciuda numeroaselor avantaje, procesul de globalizare presupune și trecerea peste anumite dificultăți, dintre care cea mai mare este probabil legată de eterogenitatea regulilor sistemelor economice și contabile naționale. Această eterogenitate pune serioase dificultăți de adaptare companiilor care doresc să-și extindă activitățile dincolo de granițele țării de origine, dintre care cele mai semnificative sunt dificultățile de adaptare la legislațiile naționale (norme fiscale, norme contabile, norme de raportare, norme de mediu), precum și dificultăți create de șocul cultural și de respectarea imaginii (brandului) organizației în condițiile în care angajații trebuie să respecte o cultură organizațională străină. Din această cauză, nevoia de standardizare la nivel internațional a „regulilor

jocului” a dus la efortul comun al organismelor profesionale naționale și internaționale pentru găsirea unor soluții durabile.

Situația economică actuală ar putea fi privită dintr-o perspectivă duală: pe de o parte, din punctul de vedere al companiilor, care trebuie să respecte o serie de norme ce pot diferi de la țară la țară, chiar dacă se referă la aceleași problematici; pe de altă parte, din punctul de vedere al statelor, care, deși oferă norme suficient de bine elaborate pentru activitățile economice interne, se văd nevoite să conlucreze cu celelalte țări sau mult mai important cu organismele profesionale naționale și internaționale pentru armonizarea și într-un final, convergența normelor la nivel internațional. Serioase îmbunătățiri, din acest punct de vedere, se pot observa față de anii trecuți, prin prisma faptului că în prezent Standardele sunt din ce în ce mai mult axate pe reducerea alternativelor de contabilizare și de raportare financiară.

Din această perspectivă, avantajele sunt semnificative: pentru companii, facilitarea extinderii cu mult mai ușor a activităților dincolo de granițele naționale, precum și posibilitățile infinite mai mari de a obține finanțări; pentru state, posibilitatea atragerii de noi investitori plătitori de taxe și impozite. Cu alte cuvinte, globalizarea, la modul general, are ca pilon central globalizarea economică, iar pentru ca aceasta din urmă să fie ameliorată, este nevoie de omogenizarea normelor ce guvernează aspectele semnificative ale vieții economice.

Literatura de specialitate în domeniul contabilității manageriale a abordat de multă vreme subiectul relevanței informațiilor rezultate din calculațiile de costuri tradiționale, specificând faptul că în condițiile unei tehnologizări crescute, repartiția costurilor indirecte se face arbitrar și nu respectă realitatea. În schimb, metode moderne de calculație precum cea pe activități (Activity-based costing) sau calcularea de costuri-țintă (Target-costing) pot furniza informații pertinente atât pentru management cât și pentru raportarea financiară.

Pe de altă parte, Standardele Internaționale de Contabilitate și de Raportare Financiară au cunoscut, prin modificările aduse în ultimii ani o tendință de reducere a numărului de alternative permise, pentru evitarea greșelilor de interpretare și de creștere a comparabilității, abordare prezentă și în această lucrare.

Plecând de la aceste aspecte, lucrarea de față își propune să demonstreze, pe baza unei cercetări de tip cantitativ, influențele pe care contabilitatea managerială le poate avea asupra informațiilor comunicate prin situațiile financiare consolidate. Lucrarea este structurată în patru părți, dintre care primele două prezintă aspectele teoretice relevante pentru cea de-a treia parte, studiul de caz. De asemenea, pe baza abordării teoretice și a studiului de caz, lucrarea prezintă la sfârșit o a patra parte aferentă analizei exemplurilor, formulării concluziilor și sugestiilor.

1. Grupuri de societăți

Grupurile de societăți au avut, încă de la apariția lor, un rol important în dezvoltarea economiilor naționale în care au acționat și în orientarea acestora către o viziune globală unificată. De aceea, grupurile de societăți cu activități transfrontaliere au avut și un cuvânt important de spus în ceea ce privește standardizarea la nivel internațional a cerințelor de raportare financiară, chiar dacă nu în aceeași măsură ca organismele profesionale competente în acest domeniu sau ca autoritățile naționale. Experiența grupurilor multinaționale și în mod special a celor care funcționează în domeniul consultanței și auditului trebuie să participe în mod activ cu sugestii pentru îmbunătățirea Standardelor și să constituie o forță în ceea ce privește lobby-ul adresat autorităților legislative naționale.

1.1. Conceptul de grup de societăți

Grupurile de societăți sunt constituite din două sau mai multe societăți distincte, fiecare cu personalitate juridică proprie și cu posibilitatea de a stabili angajamente cu terți. Structura grupurilor, la modul general, cuprinde o societate-mamă și una sau mai multe filiale.

Formarea grupurilor de societăți are la bază strategia de dezvoltare a întreprinderilor. Astfel, prin concentrarea mai multor întreprinderi se realizează, pe de o parte, scăderea vulnerabilității grupului ca ansamblu față de mediul concurențial în care-și desfășoară activitatea, spre deosebire de existența separată a întreprinderilor, iar pe de altă parte, posibilitatea extinderii geografice a activităților prin accesul la noi piețe și nu în ultimul rând accesul la o mai mare "piață" a finanțării. Formarea grupurilor de societăți se bazează și pe o analiză a avantajelor și dezavantajelor ce vor urma pe cale de consecință. Dintre avantajele importante rezultate din formarea unui grup, se pot enumera: „cucerirea de noi piețe; anihilarea forțelor unui concurent; obținerea de avantaje fiscale într-o țară cu regim fiscal favorizat” (Farcane 2001). În contraparte, printre dezavantajele ce trebuie analizate se numără: „specificitatea contextului local; gestionare mai greoaie; un cost mai ridicat al informării; imposibilitatea reprezentării ca grup în conflictele constatate” (Farcane 2001).

Un aspect important legat de existența grupurilor de societăți îl constituie comunicarea informațiilor financiare. Situațiile financiare ale grupurilor sunt utilizate ca sursă principală de informare de către investitori, autorități ce reglementează piețele de capital sau autorități guvernamentale. Se poate constata astfel că situațiile financiare ale grupurilor trebuie să furnizeze o imagine fidelă a tuturor aspectelor ce ar putea constitui factori importanți în luarea deciziilor de către părțile interesate. În acest sens, este important faptul că raportarea financiară trebuie să fie realizată nu doar prin situații financiare separate furnizate de companiile din cadrul grupului, ci de raportări care să prezinte imaginea de ansamblu a grupului, chiar dacă acesta nu are personalitate juridică proprie. De asemenea, un rol crucial în acest tablou îl joacă auditorii independenți care, pe de o parte, trebuie să asigure terții interesați de sinceritatea situațiilor financiare, iar pe de altă parte, să contribuie, prin intermediul

organismelor profesionale, la efortul de atingere a convergenței în ceea ce privește normele de contabilizare și de raportare.

1.2. Consolidare și situații financiare consolidate

Consolidarea poate fi definită ca agregarea informațiilor din situațiile financiare individuale ale membrilor grupului, în scopul oferirii unei imagini de ansamblu mai apropiate de realitatea economică.

Situațiile financiare consolidate reprezintă rezultatul consolidării, și sunt definite ca fiind „situațiile financiare ale unui grup, prezentate ca și cum ar fi vorba despre o entitate economică”. (IAS 27)

Metoda de consolidare aplicată poate diferi, aceasta fiind dependentă de legătura dintre societatea-mamă și filială. Folosirea unei metode anume de consolidare este dependentă de procentul de control deținut de societatea-mamă.

Controlul reprezintă ”capacitatea de a governa politicile financiare și de exploatare ale unei entități pentru a obține beneficii din activitățile sale” (IAS 27). Controlul poate fi de trei tipuri: exclusiv (fie de drept, fie de fapt, fie statutar), comun sau influență notabilă.

Procentul de control reprezintă ”fracțiunea din drepturile de vot deținute de societatea-mamă în cealaltă societate și reflectă relația de putere care există” (Farcane 2001).

Deși consolidarea oferă informații valoroase cu privire la grup, are și limite inerente, care trebuie luate în seamă, precum:

- Dificultăți în ceea ce privește comparabilitatea cu alte grupuri;
- Indicatorii economici și financiari calculați pe baza situațiilor financiare consolidate pot fi dificil de interpretat, în contextul în care structura grupurilor se modifică;
- Consolidarea este o activitate consumatoare de timp și resurse;

IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale* precizează că ”un grup trebuie să folosească politici contabile uniforme pentru tranzacții de tip raportare și alte evenimente în circumstanțe similare” (IAS 27). Din această precizare însă, pot rezulta diferențe de interpretare. De exemplu, dacă două întreprinderi folosesc metode de calculație absorbante (bazate pe principiul full-costing) diferite, se va considera că cele două metode de calculație nu constituie politici contabile uniforme sau că asemănările (calculul unui cost complet, repartizarea costurilor indirecte pe baza manoperei etc) sunt suficiente pentru a fi judecate ca fiind în conformitate cu standardul? De asemenea, dacă metodele folosite, chiar fiind considerate ca respectând prevederile standardului, duc la evaluarea eronată a stocurilor? Pe aceste întrebări este fundamentat studiul de

caz al acestei lucrări, întrebări ale căror răspunsuri pot avea consecințe economice atât asupra întreprinderilor componente, cât și asupra grupului.

2. Contabilitatea managerială și calculația costurilor

În funcție de tipul sistemului contabil utilizat la nivel național, contabilitatea managerială poate exista fie integrată cu contabilitatea financiară (cazul sistemului contabil monist, specific țărilor anglo-saxone), fie ca o componentă distinctă de contabilitatea financiară (cazul sistemului contabil dualist, specific țărilor "continentale"). Indiferent de caz, contabilitatea managerială, prin cele două dimensiuni ale sale (managerial accounting și cost accounting) este o componentă importantă a circuitului informațional contabil, pe de o parte, prin oferirea unor informații relevante pentru management complementare celor din contabilitatea financiară, iar pe de altă parte, prin aportul adus pentru raportarea externă cu privire la evaluarea stocurilor.

2.1. Contabilitatea managerială

Contabilitatea managerială este componenta circuitului informațional-contabil care valorifică datele interne (procese, activități, consumuri de resurse, performanțe) ale unei întreprinderii, furnizând managementului informațiile necesare unei bune conduceri a organizației (luarea deciziilor în vederea respectării criteriilor de eficiență și economicitate).

Institutul American al Contabililor Publici Autorizați (AICPA) afirmă că, în practică, contabilitatea managerială activează în următoarele trei domenii:

- Managementul strategic indicând rolul contabilității manageriale de instrument strategic al organizației;
- Managementul performanței dezvoltând practica luării deciziilor de afaceri și gestionând performanța organizației;
- Managementul riscului contribuind la dezvoltarea cadrului și practicilor pentru identificarea, măsurarea, gestionarea și raportarea riscurilor ce apar în vederea atingerii obiectivelor firmei.

Termenul general-acceptat de contabilitate se referă în primul rând la contabilitatea financiară, dar aceasta nu răspunde întrutotul nevoilor de informare ale managerilor. Contabilitatea financiară este un proces intern (indiferent dacă este ținută de un compartiment de specialitate în cadrul întreprinderii sau de terți), dar cu finalitate externă: raportările financiare sunt destinate diversilor utilizatori externi, fiecare cu interese proprii (interese care, de cele mai multe ori, nu coincid cu cele ale întreprinderii). Din acest considerent a apărut contabilitatea managerială, care răspunde mult mai bine nevoilor interne ale unei organizații. Astfel, se dă posibilitatea ca o întreprindere să-și concentreze eforturile pe *a face afaceri*, și mai puțin pe a înregistra și raporta rezultate trecute.

În condițiile fenomenului de globalizare, și implicit de creștere a concurenței, firmele au nevoie tot mai mare să găsească soluții cât mai repede și cât mai eficient, pentru a supraviețui în noua piață mondială. Într-un astfel de mediu economic, contabilitatea de gestiune propune răspunsuri la două probleme foarte importante pentru continuitatea și dezvoltarea întreprinderii (și pe care contabilitatea financiară nu le poate da): supraviețuirea și dezvoltarea. Astfel, pe de o parte, ajută la fundamentarea deciziilor legate de reducerea costurilor, sau de îmbunătățire parțială sau pe ansamblul întregii organizații pentru o mai mare flexibilitate, în raport cu mediul economic în care funcționează; pe de altă parte, "indică" managerilor noi oportunități de dezvoltare (globalizarea nu înseamnă doar creștere a concurenței, ci și o creștere a accesului la alte piețe).

Contabilitatea de gestiune face parte din sistemul contabil, dar valoarea ei este nulă dacă nu se înțelege rolul și beneficiile pe care le poate aduce. În ciuda faptului că este complementară contabilității financiare, împreună alcătuind sistemul contabil per ansamblu, se deosebește de aceasta din urmă fundamental.

În primul rând, contabilitatea de gestiune are o „viziune” orientată spre viitor, spre deosebire de contabilitatea financiară, care nu face decât să înregistreze operații consumate în trecut. Această diferență de perspectivă apare pe baza necesității planificării în procesul de management, iar contabilitatea financiară nu poate răspunde acestei nevoi decât până la un anumit punct, spre deosebire de contabilitatea managerială. O altă diferență privește relevanța informației. Pe de o parte, informațiile din contabilitatea financiară trebuie, în mod obligatoriu să fie obiective și verificabile. Pe de altă parte, informația în cadrul contabilității de gestiune trebuie să îndeplinească o singură condiție: să fie relevantă, adică să fie adecvată pentru problema cu care se confruntă managementul. În contabilitatea de gestiune, informația nu trebuie să fie neapărat perfect obiectivă sau complet verificabilă, având în vedere cadrul concurențial în care funcționează întreprinderea și implicit nevoia de a acționa rapid; informația trebuie astfel, doar să fie utilă în luarea cât mai rapidă a deciziilor. Modul de raportare la întreprindere constituie de asemenea o diferență între cele două componente ale circuitului contabil. Contabilitatea financiară „vede” întreprinderea ca un întreg, iar în contrast, contabilitatea de gestiune pune accent pe părțile componente ale organizației – linii de producție, zone de desfacere, divizii, departamente, sau orice alt criteriu de defalcare necesar managementului la un moment dat.

2.2. Calculația costurilor

Deși noțiunile de cost și cheltuială sunt specifice contabilității de gestiune și respectiv financiară, ele se regăsesc parțial și în „latura cealaltă” a sistemului contabil: costul producției stocate, de exemplu, se regăsește și în contabilitatea financiară, iar cheltuielile generate de activitatea de producție se regăsesc în contabilitatea de gestiune, la nivelul costurilor de producție. De aici rezultă că, deși fac parte dintr-un sistem dualist și sunt componente distincte ale acestuia, cele două „ramuri” ale contabilității formează un tot unitar, interconectat.

Costul reprezintă una sau mai multe cheltuieli, grupate după anumite criterii. Mai mult, cheltuielile devin costuri când sunt asociate următoarelor elemente: resursă consumată, perioadă de timp, loc de consum, activitate și produs. În acest scop, cheltuielile trebuie evaluate, măsurate, clasificate, calculate și ventilate în raport cu elementele de mai sus. Acest proces de selectare și agregare este denumit calculația costurilor. Ea reprezintă „*un ansamblu de operații matematice, mai mult sau mai puțin complexe, prin care se realizează identificarea, evaluarea, gruparea, diviziunea și agregarea elementelor și structurilor de cheltuieli*”. (Ristea et al. 2000)

Obiectul calculației costurilor îl constituie colectarea și agregarea cheltuielilor și veniturilor în vederea determinării costurilor și rezultatelor analitice ale întreprinderii (Ristea et al. 2000).

Calculația costurilor, după cele două dimensiuni ale contabilității de gestiune, poate fi împărțită astfel:

- Postcalculații, care au rolul de a analiza costurile și rezultatele istorice, pentru analiza rezultatelor și evaluarea stocurilor și a imobilizărilor realizate prin producție proprie (cost accounting);
- Antecalculații, care au rolul de a sprijini conducerea în privința planificării, luării deciziilor și controlului (managerial accounting).

Obiectivul principal al calculației costurilor este acela de a construi costuri care să răspundă în mod adecvat cerințelor curente de informare. Astfel calculația costurilor nu este doar un instrument de informare, ci și un puternic instrument de gestiune.

Sarcinile calculației costurilor:

- *Calculul costurilor*. Din acest punct de vedere, calculația costurilor trebuie să furnizeze informații relevante cu privire la consumurile de resurse, care pot fi utilizate de conducere pentru evaluarea stocurilor sau pentru stabilirea unor costuri etalon;
- *Controlul eficienței economice, exercitat pe baza relațiilor costuri / realizări și costuri prestabilite / costuri efective*. Această sarcină are rolul de a măsura performanțele întreprinderii, în ceea ce privește profitabilitatea și eficiența în activitatea de producție;
- *Politica de prețuri*. Această sarcină are rolul de a ajuta conducerea în realizarea politicii de prețuri. Calculația costurilor nu poate fi folosită pentru stabilirea prețurilor, ci poate doar să ajute în acest sens, prin stabilirea unei limite inferioare a prețului.

Se poate considera despre calculația costurilor că îndeplinește două funcții majore:

- Furnizarea de informații relevante și oportune pentru management, prin utilizarea unor metode absorbante sau parțiale;

- Furnizarea de informații pentru contabilitatea financiară, în ceea ce privește evaluarea stocurilor, prin folosirea de calculații absorbante dar fără a calcula costuri complete (nu se iau în considerare cheltuielile de distribuție și cele ale administrației generale).

Contabilitatea de gestiune trebuie, prin informațiile legate de costuri, să furnizeze informații cât mai pertinente pentru luarea deciziilor sau pentru evaluarea elementelor de stocuri. Acest lucru nu poate fi îndeplinit în totalitate utilizând sistemele de calculație tradiționale, deoarece imputarea costurilor indirecte pe obiectele de calculație se face într-o manieră pe cât de rațională, pe atât de aleatoare.

Calculația costurilor pe activități vine în ajutorul managerilor, prin calcularea unui cost complet mai relevant. Implementarea unui astfel de sistem este însă foarte costisitoare, și trebuie avut în vedere ca informațiile oferite să fie folosite într-adevăr pentru luarea deciziilor și creșterea rentabilității, ori altfel, metoda ABC va implica costuri prea mari de implementare.

Conceptul de bază al metodei ABC este acela că produsele nu consumă resurse, ci activități, iar activitățile consumă resurse de aici rezultă că obiectul de calculație trebuie să fie activitatea și nu produsul.

Deși este un sistem care calculează un cost complet, el diferă de metodele tradiționale. Printre cele mai importante diferențe, se pot enumera:

- Atât costurile de producție, cât și costul administrației generale și distribuției pot alcătui costul produsului, urmând o logică de tipul cauză-efect;
- Unele din costurile de producție pot fi excluse din costul produsului;
- Sunt utilizate mai multe unități de lucru pentru repartizarea costurilor indirecte.

La sistemele tradiționale, se iau în considerare pentru formarea costului produsului doar costurile de producție, iar costurile distribuției și ale administrației generale sunt aferente costului perioadei și nu sunt alocate produselor. Însă, unele dintre aceste costuri care aparent nu au legătură cu produsele pot fi identificate cu ușurință pe produse (de exemplu, cheltuielile de transport aferente unei vânzări).

De asemenea, în sistemele tradiționale, toate costurile de producție (directe și indirecte) sunt alocate produselor. Dar există unele costuri indirecte, care sunt imputate produselor deși nu au nici o legătură cu fabricarea lor (de exemplu, salariul celui care repară utilajele). Aceste costuri sunt considerate ca făcând parte din costul perioadei în calculația pe activități, spre deosebire de calculațiile tradiționale. (Garrison *et al.*, 2008)

Activitatea, elementul central al calculației ABC, este „un ansamblu de sarcini elementare, omogene, care vizează creșterea valorii pentru un client intern sau extern. Un lanț de activități care concură la realizarea unui obiectiv comun poartă denumirea de proces”.

Etapele calculației pe activități sunt:

- Identificarea activităților și evaluarea resurselor consumate de acestea;
- Atribuirea costurilor activităților;
- Alocarea costurilor activităților pe produse.

3. Studiu de caz

În exemplul prezentat mai jos, se dorește exemplificarea diferențelor de evaluare a stocurilor la nivelul situațiilor financiare individuale și consolidate în cazul folosirii unor metode de calculație a costurilor.

Pentru început, trebuie făcută precizarea că exemplele sunt pur teoretice, iar pentru simplificare, s-a considerat că cele două întreprinderi nu au avut tranzacții reciproce (care ar fi trebuit eliminate din consolidare) și nicio vânzare de produse finite sau mărfuri către terți. De asemenea, consolidarea a fost efectuată doar pentru bilanțuri, deoarece, în acest caz, contul de rezultate nu este afectat (diferența în plus de cost aferentă unui produs este egală cu diferența în minus aferentă altui produs).

Pentru ambele societăți din exemplu s-au efectuat atât o calculație tradițională de tip full-costing adaptată obiectului de activitate, precum și o calculație pe activități, în scopul comparării diferențelor de evaluare a costului de producție.

3.1. Calcularea costului de producție pentru companiile M și F

Compania M

Compania M are ca obiect de activitate producerea de piese pentru mașini. Din considerente de reducere a costurilor, aceasta decide să creeze o societate filială într-o altă țară, filială care să preia producția de frâne, iar astfel societății M să-i rămână doar activitatea de fabricare de panouri de bord și să cumpere produsele fabricate de filială la costul lor de producție. Activitatea companiei M are la bază comenzile primite de la clienți, iar în consecință utilizează, pentru evaluarea stocurilor, calculația costurilor pe comenzi. Pentru ca exemplul să fie mai relevant, se va considera că societatea M a vândut toate produsele fabricate în anul anterior, neavând stocuri de produse finite.

Astfel, în anul curent, M va fabrica doar panouri de bord, în două modele: un model mai simplu, doar cu afișaje analogice și un model mai complex, cu afișaje digitale și computer de bord.

Ora de manoperă directă este remunerată la nivelul întregului departament de producție cu 10€. În anul curent, întreprinderea a primit următoarele comenzi:

- Aferent produsului simplu a primit două comenzi, una pentru 6.000 produse (de la societatea A) și una pentru 4.000 produse (de la societatea B);
- Aferent produsului complex a primit două comenzi, una pentru 4.000 produse (de la societatea C) și una pentru 5.000 produse (de la societatea D).

Pentru panoul de bord simplu, se cunosc următoarele:

- Costuri cu manopera directă: 40€ per produs (4 ore manoperă directă);
- Costuri cu materiale directe: 60€ per produs.

Pentru panoul de bord complex, se cunosc următoarele:

- Costuri cu manopera directă: 10€ per produs (1 oră manoperă directă);
- Costuri cu materiale directe: 90€ per produs.

Costurile indirecte aferente sectorului de producție sunt de 3.000.000€.

Calculația costurilor, pentru ambele produse, se efectuează parcurgând următoarele etape:

- Identificarea comenzii;
- Identificarea costurilor directe pe comenzi;
- Identificarea costurilor indirecte ale centrelor de analiză (în cazul de față, sectorul productiv);
- Repartizarea costurilor indirecte pe comenzi și produse;
- Calculul costului de producție.

Comenzile și costurile directe aferente lor fiind identificate, se trece la etapele următoare. Fiind vorba de un singur centru de analiză în acest exemplu, etapa a treia nu mai este necesară și se va trece direct la etapa a patra, ce constă în identificarea proporției din costurile indirecte totale pe fiecare comandă și pe produsul aferent acesteia. Această etapă este prezentată în tabelele 1 și 2:

Tabelul 1

Identificarea costurilor indirecte pe comenzi pentru modelul simplu de panou de bord

	Comanda de la A	Comanda de la B
Număr produse	6.000 produse	4.000 produse
Ore manoperă	24.000h manoperă	16.000h manoperă
Costuri indirecte totale	3.000.000€	
Costuri indirecte aferente comenzii	1.469.388€	979.572€
Costuri indirecte totale aferente produsului	2.448.960€	

Tabelul 2

Identificarea costurilor indirecte pe comenzi pentru modelul complex de panou de bord

	Comanda de la C	Comanda de la D
Număr produse	4.000 produse	5.000 produse
Ore manoperă	4.000h manoperă	5.000h manoperă
Costuri indirecte totale	3.000.000€	
Costuri indirecte aferente comenzii	244.898€	306.122€
Costuri indirecte totale aferente produsului	551.040€	

Odată ce costurile indirecte au fost identificate pentru comenzi și produse, se vor efectua ultimele două etape, ce constau în repartizarea acestor costuri produselor și calcularea costului complet de producție, prin însumarea costurilor directe și a costurilor indirecte aferente produselor, așa cum reiese și din tabelele 3 și 4:

Tabelul 3

Calcularea costului de producție pentru modelul simplu de panou de bord

Costuri directe	1.000.000€
• Manoperă directă	400.000€
• Materiale directe	600.000€
Costuri indirecte	2.448.960€
Cost de producție total	3.448.960€

Tabelul 4

Calcularea costului de producție pentru modelul complex de panou de bord

Costuri directe	1.000.000€
• Manoperă directă	100.000€
• Materiale directe	900.000€
Costuri indirecte	551.020€
Cost de producție total	1.551.040€

Dacă întreprinderea ar fi efectuat o calculație pe activități, ar fi avut de parcurs următoarele etape:

- Identificarea activităților și evaluarea resurselor consumate de acestea;
- Atribuirea costurilor activităților;
- Alocarea costurilor activităților pe produse.

Etapa 1: Activitățile identificate pregătirea utilajelor, exploatarea utilajelor și întreținerea utilajelor.

Etapa 2: Repartizarea costurilor indirecte se va face asupra activităților, iar în cadrul fiecărei activități pe baza unității de lucru relevante așa cum poate fi observat în tabelul 5.

Tabelul 5

Delimitarea între activități a costurilor indirecte pentru cele două modele de panouri de bord

	Pregătirea utilajelor	Exploatarea utilajelor	Întreținerea utilajelor
Unitate de lucru	Suprafață ocupată	Ore funcționare utilaje	Ore manoperă
Valoare totală u.l.	500m ²	18.000h	50000h
Valoare u.l. Panou normal	200m ²	6.000h	40.000h
Valoare u.l. Panou complex	300m ²	12.000h	10.000h
Sumă de repartizat (din total costuri indirecte)	900.000€	1.800.000€	300.000€
Repartizare costuri pentru Panou normal	360.000€	600.000€	240.000€
Repartizare costuri pentru Panou complex	540.000€	1.200.000€	60.000€

Etapa 3: Afectarea costurilor activităților pe produse (tabelele 6 și 7). După ce costurile indirecte au fost identificate și alocate pe produse, se trece la calculul costului de producție (similar metodei anterioare, diferența fiind că în acest caz costurile indirecte au fost repartizate pe produse într-o manieră relevantă).

Tabelul 6

Calcularea costului de producție pentru modelul simplu de panou de bord

	Pregătirea utilajelor	Exploatarea utilajelor	Întreținerea utilajelor	Total
Costuri directe	0	1.000.000€	0	1.000.000€
• Manoperă directă	0	400.000€	0	400.000€
• Materiale directe	0	600.000€	0	600.000€
Costuri indirecte	360.000€	600.000€	240.000€	1.200.000€
Cost de producție total	360.000€	€1.600.000	240.000€	2.200.000€

Tabelul 7

Calcularea costului de producție pentru modelul complex de panou de bord

	Pregătirea utilajelor	Exploatarea utilajelor	Întreținerea utilajelor	Total
Costuri directe	0	1.000.000€	0	1.000.000€
• Manoperă directă	0	100.000€	0	100.000€
• Materiale directe	0	900.000€	0	900.000€
Costuri indirecte	540.000€	1.200.000€	60.000€	1.800.000€
Cost de producție total	540.000€	2.200.000€	60.000€	2.800.000€

Compania F

Compania a fost înființată în anul curent de către M și are ca obiect de activitate fabricarea de sisteme de frânare pentru automobile. În prezent, produsele fabricate de întreprindere sunt: Frâne normale pe disc (produse simple) și Frâne din fibră de carbon pentru curse (produse complexe). Întreprinderea folosește sistemul de calculație pe faze, cu semifabricate, datorită faptului că activitatea sa este una continuă, neavând la bază comenzi (produce cât mai mult posibil pentru M).

Ora de manoperă directă este remunerată la nivelul întregului departament de producție cu 10€. În anul curent, întreprinderea a fabricat 10.000 de bucăți din produsul simplu și 7.000 de bucăți din produsul complex.

Pentru Frâna normală pe disc, s-au constatat următoarele (costurile prezentate mai jos, aferente fazelor 2 și 3 nu iau în calcul și costul semifabricatului din faza precedentă):

- Fazele de producție sunt: fabricare discuri de frână prin tăiere; montare cabluri electrice și ansamblare finală manuală;
- Costuri cu manopera directă: pentru prima fază de producție 35€ per produs (3,5 ore manoperă); pentru cea de-a doua fază de producție 10€ per produs (1 oră manoperă); pentru cea de-a treia fază de producție 5€ per produs (0,5 ore manoperă);
- Costuri cu materiale directe: pentru prima fază de producție 70€ per produs; pentru cea de-a doua fază de producție 20€ per produs; pentru cea de-a treia fază de producție 10€ per produs.

Pentru Frâna din fibră de carbon pentru curse, s-au constatat următoarele (costurile prezentate mai jos, aferente fazelor 2 și 3 nu iau în calcul și costul semifabricatului din faza precedentă):

- Fazele de producție sunt: fabricare disc de frână prin modelare fibră de carbon; montare cabluri electrice; ansamblare finală robotizată;
- Costuri cu manopera directă: pentru prima fază de producție 5€ per produs (0,5 ore manoperă); pentru cea de-a doua fază de producție 5€ per produs (0,5 ore manoperă); pentru cea de-a treia fază de producție 3€ per produs (0,3 ore manoperă);
- Costuri cu materiale directe: pentru prima fază de producție 75€ per produs; pentru cea de-a doua fază de producție 20€ per produs; pentru cea de-a treia fază de producție 5€ per produs.

Costurile indirecte aferente producției sunt în valoare de 3.000.000€.

Calculația costurilor, pentru fiecare dintre cele două produse, se desfășoară parcurgând următoarele etape:

- Delimitarea fazelor de calculație;
- Conectarea și repartizarea cheltuielilor asupra volumului de produse rezultate din fiecare fază;
- Calculul fazelor și al costului produselor obținute.

Prima etapă fiind deja efectuată, se parcurge la calcularea costului produselor.

Costurile indirecte se vor imputa produselor având ca bază de repartizare manopera directă (respectând proporția manoperei directe aferente unui produs, într-o fază), astfel:

Tabelul 8

Imputarea costurilor indirecte pe faze și produse

	Frână normală pe disc	Frână din fibră de carbon
Ore manoperă faza 1	3,5h	0,5h
Costul imputat în faza 1	1.666.667€	238.095,2€
Ore manoperă faza 2	1h	0,5h
Costul imputat în faza 2	476.190,5€	238.095,2€
Ore manoperă faza 3	0,5h	0,3h
Costul imputat în faza 3	238.095,2€	142.857,1€

După repartizarea costurilor indirecte pe produse, se trece la calculul costului de producție pe faze. Metoda de calculație pe faze folosită de întreprindere este varianta cu semifabricate, ceea ce înseamnă că la sfârșitul fiecărei faze, costul de producție rezultat va fi considerat ca fiind al unui produs intermediar, iar când acesta va fi preluat în faza următoare de producție, se va considera ca având un cost inițial (cost al semifabricatului) egal cu costul aferent fazei anterioare. Calculul costurilor de producție pentru cele două produse ale firmei se va face conform cu tabelele 9-14:

Faza 1: Fabricare discuri de frână prin tăiere

Tabelul 9

Prima fază de producție pentru modelul simplu de frână

Costuri directe	1.050.000€
• Manoperă directă	350.000€
• Materiale directe	700.000€
Costuri indirecte	1.666.667€
Costul semifabricatului din faza anterioară	0
Cost de producție total	2.716.667€

Faza 2: Montare cabluri electrice

Tabelul 10

A doua fază de producție pentru modelul simplu de frână

Costuri directe	300.000€
• Manoperă directă	100.000€
• Materiale directe	200.000€
Costuri indirecte	476.190,5€
Costul semifabricatului din faza anterioară	2.716.667€
Cost de producție total	3.492.857,5€

Faza 3: Ansamblare finală manuală

Tabelul 11

A treia fază de producție pentru modelul simplu de frână

Costuri directe	150.000€
• Manoperă directă	50.000€
• Materiale directe	100.000€
Costuri indirecte	238.095,2€
Costul semifabricatului din faza anterioară	3.492.857,5€
Cost de producție total	3.880.952,7€

Pentru Frâna din fibră de carbon pentru curse:

Faza 1: Fabricare disc de frână prin modelare fibră de carbon

Tabelul 12

Prima fază de producție pentru modelul complex de frână

Costuri directe	560.000€
• Manoperă directă	35.000€
• Materiale directe	525.000€
Costuri indirecte	238.095,2€
Costul semifabricatului din faza anterioară	0
Cost de producție total	798.095,2€

Faza 2: Montare cabluri electrice

Tabelul 13

A doua fază de producție pentru modelul complex de frână

Costuri directe	175.000€
• Manoperă directă	35.000€
• Materiale directe	140.000€
Costuri indirecte	238.095,2€
Costul semifabricatului din faza anterioară	798.095,2€
Cost de producție total	1.211.190,4€

Faza 3: Ansamblare finală robotizată

Tabelul 14

A treia fază de producție pentru modelul complex de frână

Costuri directe	56.000€
• Manoperă directă	21.000€
• Materiale directe	35.000€
Costuri indirecte	142.857,1€
Costul semifabricatului din faza anterioară	1.211.190,4€
Cost de producție total	1.410.048€

Dacă întreprinderea ar fi efectuat o calculație pe activități, ar fi avut de parcurs următoarele etape:

- Identificarea activităților și evaluarea resurselor consumate de acestea;
- Atribuirea costurilor activităților;
- Alocarea costurilor activităților pe produse.

Etapa 1: Activitățile identificate pregătirea utilajelor, exploatarea utilajelor și întreținerea utilajelor.

Etapa 2: Delimitarea între activități a costurilor indirecte:

Tabelul 15

Delimitarea între activități a costurilor indirecte pentru cele două modele de frâne

	Pregătirea utilajelor	Exploatarea utilajelor	Întreținerea utilajelor
Unitate de lucru	Suprafață ocupată	Ore funcționare utilaje	Ore manoperă
Valoare totală u.l.	1000m ²	17.000h	59.100h
Valoare u.l. Frână normală	400m ²	5.000h	50.000h
Valoare u.l. Frână din fibră de carbon	600m ²	12.000h	9.100h
Sumă de repartizat (din total costuri indirecte)	900.000€	2.000.000€	100.000€
Repartizare costuri pentru Frână normală	360.000€	588.235€	84.602€
Repartizare costuri pentru Frână din fibră de carbon	540.000€	1.411.765€	15.398€

Etapa 3: Afectarea costurilor activităților pe produse, prin însumarea, în cadrul fiecărei activități a costurilor directe și a celor indirecte.

Tabelul 16

Calcularea costului de producție pentru modelul simplu de frână

	Pregătirea utilajelor	Exploatarea utilajelor	Întreținerea utilajelor	Total
Costuri directe	0	1.500.000€	0	1.500.000€
• Manoperă directă	0	500.000€	0	500.000€
• Materiale directe	0	1.000.000€	0	1.000.000€
Costuri indirecte	360.000€	588.235€	84.602€	1.032.837€
Cost de producție total	360.000€	2.088.235€	84.602€	2.532.837€

Tabelul 17

Calcularea costului de producție pentru modelul complex de frână

	Pregătirea utilajelor	Exploatarea utilajelor	Întreținerea utilajelor	Total
Costuri directe	0	791.000€	0	791.000€
• Manoperă directă	0	91.000€	0	91.000€
• Materiale directe	0	700.000€	0	700.000€
Costuri indirecte	540.000€	1.411.765€	15.398€	1.967.163€
Cost de producție total	540.000€	2.202.765€	15.398€	2.758.163€

3.2. Consolidarea în cazul în care cele două întreprinderi folosesc sistemele de calculație tradiționale.

Bilanțurile celor două societăți, la sfârșitul anului curent se prezintă astfel:

Tabelul 18

Bilanțurile celor două societăți în cazul folosirii calculațiilor tradiționale

	M	F
Imobilizări corporale	10.000.000€	5.000.000€
Imobilizări financiare	10.291.000€	
Stocuri		
• Panou simplu	3.448.960€	
• Panou complex	1.551.040€	
• Frână simplă		3.880.952€
• Frână complexă		1.410.048€
Capitaluri proprii	18.000.000€	10.291.000€
Datorii	7.291.000€	

Bilanțul consolidat al grupului se prezintă astfel:

Tabelul 19

Bilanțul consolidat în cazul folosirii calculațiilor tradiționale

Imobilizări corporale	15.000.000€
Stocuri	
• Panou simplu	3.448.960€
• Panou complex	1.551.040€
• Frână simplă	3.880.952€
• Frână complexă	1.410.048€
Capitaluri proprii	18.000.000€
Datorii	7.291.000€

3.3. Consolidarea în cazul în care cele două întreprinderi folosesc sistemele de calculație pe activități.

Bilanțurile celor două societăți, la sfârșitul anului curent se prezintă astfel:

Tabelul 20

Bilanțurile celor două societăți în cazul folosirii calculațiilor pe activități

	M	F
Imobilizări corporale	10.000.000€	5.000.000€
Imobilizări financiare	10.291.000€	
Stocuri		
• Panou simplu	2.200.000€	
• Panou complex	2.800.000€	
• Frână simplă		2.532.837€
• Frână complexă		2.758.163€
Capitaluri proprii	18.000.000€	10.290.000€
Datorii	7.291.000€	

Bilanțul consolidat al grupului se prezintă astfel:

Tabelul 21

Bilanțul consolidat în cazul folosirii calculațiilor pe activități

Imobilizări corporale	15.000.000€
Stocuri	
• Panou simplu	2.200.000€
• Panou complex	2.800.000€
• Frână simplă	2.532.837€
• Frână complexă	2.758.163€
Capitaluri proprii	18.000.000€
Datorii	7.291.000€

4. Analiza exemplurilor și concluzii

Din exemplele de mai sus rezultă în mod evident diferențe în ce privește evaluarea stocurilor. Astfel, societățile M și F, datorită utilizării calculației costurilor pe comenzi și respectiv pe faze, au înregistrat produsele sale la o valoare nereală. Se poate observa că, în acest caz, produsele simple sunt evidențiate la un cost de producție mult mai mare decât decât cele complexe față de cazul în care ar fi folosit calculația pe activități, așa cum rezultă din tabelul 22:

Tabelul 22

Diferențele de evaluare a stocurilor între metodele de calculație

		Calculație tradițională	Calculație ABC	Diferențe
Panou de bord simplu	Cost total de producție	3.448.960€	2.200.000€	1.248.960€
Panou de bord complex	Cost total de producție	1.551.040€	2.800.000€	-1.248.960€
Frână normală pe disc	Cost total de producție	3.880.952€	2.532.837€	1.348.115€
Frână din fibră de carbon	Cost total de producție	1.410.048€	2.758.163€	-1.348.115€

Diferențele de evaluare a stocurilor între cele două cazuri sunt de aproximativ 1.300.000€, o sumă uriașă, iar aceste diferențe au drept cauză repartizarea diferită a costurilor indirecte pe produse. Datorită dificultății

repartizării acestor costuri în mod direct produselor (nu există o legătură clară de cauzalitate între produs și cost), se procedează la repartizarea proporțională a costurilor indirecte, având ca și criteriu o bază de repartizare (manopera directă).

Problemele apar atunci când baza de repartizare utilizată nu are o relevanță foarte mare. În cazul societăților M și F, produsele au costuri cu manopera directă foarte diferite, iar acest lucru se datorează în primul rând faptului că produsul mai simplu necesită mai multă manoperă și mai puține ore de funcționare a utilajelor (și implicit costuri indirecte mai mici), pe când produsul complex necesită mai puține ore de manoperă și mai multe ore de funcționare a utilajelor (antrenând mai multe costuri indirecte). Astfel, deși este evident căruși produs i-ar trebui alocată o parte mai mare din costurile indirecte, datorită repartizării acestora pe baza manoperei se ajunge la situația în care unul dintre produse este supraevaluat, iar altul este subevaluat, subvenționându-l de fapt pe primul.

Una din consecințele cele mai importante ale acestei situații o constituie faptul că, datorită unui cost aparent ridicat, și prețul practicat pe piață va deveni ridicat și deci neconcurențial, ceea ce poate duce la retragerea produsului de pe piață deși acesta este generator de profit. S-ar putea considera, bineînțeles, că produsul complex, subevaluat, va aduce un profit aparent mai mare și situația se echilibrează, dar produsele complexe au și o cerere mai mică, iar profiturile realizate din vânzarea lor nu ar reuși să acopere pierderile rezultate din nevânzarea celorlalte produse.

În cazul utilizării calculației pe activități, costurile de producție sunt cu mult mai relevante, deoarece nu mai are loc repartizarea arbitrară a costurilor indirecte asupra produselor. Astfel, se poate observa că, la nivelul grupului, utilizarea metodei de calculație pe activități aduce două beneficii majore: unul cu finalitate internă (utilizarea unei metode performante pentru evaluarea stocurilor) și unul cu finalitate externă (furnizarea unei imagini mai apropiate de realitatea economică o imagine fidelă a poziției financiare a grupului).

În concluzie, această lucrare a încercat să evidențieze nevoia introducerii în Standardele Internaționale de Contabilitate și de Raportare Financiară a unor precizări referitoare la utilizarea unei metode unitare de calculație (de preferat, calculația pe activități), lucru care ar conduce nu doar la furnizarea unei imagini fidele de ansamblu a grupului, ci și la creșterea semnificativă a comparabilității situațiilor financiare între societăți și grupuri de societăți. De asemenea, s-ar putea realiza totodată și crearea unei punți de legătură între sistemul contabil monist și cel dualist, prin integrarea într-o măsură mai mare a contabilității manageriale în circuitul informațional contabil. Consecința acestui fapt ar fi apropierea cu încă un pas de convergență în ceea ce privește normele contabile și de raportare financiară, precum și ușurarea semnificativă a încercării de a atinge o economie globalizată, cu toate beneficiile ce rezultă din aceasta.

Bibliografie

Cărți

1. Bunget, O. (2005) *Contabilitatea românească între reformă și convergență*, București: Editura Economică
2. Farcane, N. (2001) *Consolidarea grupurilor*, Timișoara: Editura Mirton
3. Grosu, C. & Almășan, A. (2008) *Contabilitate de gestiune*, Timișoara: Editura Mirton
4. Garrison, R. & Noreen, E. & Brewer, P. (2008) *Managerial Accounting*, New York: McGraw-Hill Internațional
5. Ristea, M. & Ebbeken, K, & Possler, L. (2000) *Calculația și managementul costurilor*, București: Editura Teora

Documente consultate pe internet

1. Ernst & Young (2008), „Business combinations and consolidated financial statements”, disponibil online la <http://www.scribd.com/doc/2606893/business-combinations-consolidated-financial-statements->, accesat în 20 Aprilie 2010
2. Ojo, M. (2009) „The role of external auditors and International accounting bodies in Financial regulation and supervision”, disponibil online la <http://ssrn.com/abstract=1407225>, accesat în 20 Aprilie, 2010
3. Potecea, O. (2008) „AIS (Accounting information System) Power instrument for company groups' advanced management”, disponibil online la <http://ssrn.com/abstract=1094292>, accesat în 20 Aprilie, 2010
4. Pricewaterhouse Coopers (2009), „Illustrative IFRS corporate consolidated financial statements for 2009 year ends”, disponibil online la <http://www.scribd.com/doc/23419059/Illustrative-IFRS-Corporate-Consolidated-Financial-Statements-2009>, accesat în 20 Aprilie 2010

Acte normative

1. IAS 27 *Situații financiare consolidate și individuale*
2. IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*

Site-uri Web

1. www.iasb.org
2. www.iasplus.com
3. www.maaw.info