

CALCULAȚIA ȘI MANAGEMENTUL COSTURILOR ÎN CONTEXTUL ACTUAL

Lect.univ.dr. Carmen Crețu
Conf. univ.dr. Neculina Chebac
Universitatea “Danubius” Galați

Abstract: Each company of any size and proportions must permanently prove its working force as well as its adapting skills in order to face the competence, no matter how tough it might be, even though economic and social realities pass through a continuous process of change. It is precisely in this respect that it might seem necessary for us to acknowledge accounting's multi-level highly complex role, both in its financial (i.e. general) and administrative (i.e. management-oriented) forms. As the main objective of management accounting consists in the analytic calculation of costs, it is obvious that its national structuring is a necessary step towards performing a competitive and efficient activity. The iron and steel industry deals with costs that are structured according to the same principles and have the same functions with those in other branches of national economy. The methods for their obtaining and establishing are adapted to fit the requirements of each production – oriented managing activity, starting with the very peculiarities of the latter.

Orice cheltuială devine cost în condițiile asocierii ei cu următoarele elemente: resursă consumată, loc de consum, perioadă de timp, activitate și produs, lucrare sau serviciu. În acest scop, cheltuielile sunt supuse unui proces de evaluare, măsurare, clasificare, calcul și “ventilare” în raport cu structurile menționate. Procesul acesta, de selectare și agregare, constituie **calculația costurilor**.

Deși, din punct de vedere evolutiv, calculația costurilor a apărut înaintea teoriei costurilor și a teoriei calculației costurilor, definirea acesteia pe baza unei interpretări științifice a avut loc mult mai târziu. Semnificația calculației costurilor se dezvăluie în măsura în care se au în vedere obiectul, domeniile, sarcinile și poziția acesteia în întreprindere.

Calculația costurilor fiind instrumentul de comensurare a procesului de producție, în toată complexitatea acestuia, rezultă că **obiectul** calculației îl constituie toate elementele producției supuse calculației, acesta putând îmbrăca diferite forme:

* consumurile de valori materiale și de muncă vie generate de procesul de producție;

* calculul preliminar al unor elemente care formează așa numitele costuri de calcul, având menirea să asigure reflectarea unui cost cât mai real. În țara noastră obiectul calculației se extinde și asupra consumurilor neproductive efective (neadmise în calculația de plan și în bugetul costurilor), ca și asupra unor elemente care prin efectul reglementărilor economice sunt incluse în costuri, deși din punct de vedere științific nu ar trebui să le afecteze: amortizarea mijloacelor fixe, constituirea fondului de introducere a tehnicii noi etc.

* producția întreprinderii la toate nivelele organizatorice (atelier, secții, sectoare, compartimente funcționale etc.) până la produsul, lucrarea sau serviciul prestat, considerat purtător de cost;

* procesul tehnologic constituie obiect al calculației atunci când se urmărește costul pe faze succesive ale acesteia sau pe stadii de fabricație;

* sub aspectul rezultatului material concret al procesului tehnologic, producția poate constitui obiect al calculației costurilor pe ansamblul întreprinderii, pe comandă, pe unitatea de produs, ca purtător de cost sau pe semifabricat.

Obiectul calculației costurilor îl constituie atât consumurile de valori materiale și de muncă vie generate de procesul de producție și de desfacere, cât și produsele, lucrările sau prestările de servicii exprimate în unități naturale specifice acestora.

Rolul calculației în activitatea de conducere constă în faptul că aceasta se delimitează simultan ca instrument informațional și ca instrument de gestiune, vizând îmbunătățirea performanțelor întreprinderii. Ca instrument informațional, calculația produce și oferă informații privind costurile și profitul, iar ca instrument de gestiune reprezintă o tehnică de decizie privind maximizarea rentabilității.

În scopul controlului eficienței economice trebuie izolați factorii de influență a costurilor cum ar fi: abaterile de la costurile factorilor de producție consumați, cantitățile consumate efective și prestabilite, prețurile factorilor de producție consumați, efective și prestabilite.

Consumurile factorilor de producție sunt determinate, în principal, de trei factori: capacitățile de producție, nivelul producției și procesul tehnologic. Prețurile factorilor de producție consumați depind foarte puțin de întreprindere, deoarece prețurile și tarifele se formează pe piață, iar tarifele de salarizare se stabilesc prin negociere pe baza contractului de muncă.

Controlul eficienței economice impune delimitarea și ierarhizarea factorilor de producție în raport cu funcțiile întreprinderii. În acest sens este semnificativă următoarea schemă¹:

- costurile de cumpărare privind materiile prime, materialele consumabile (*funcția de aprovizionare*)
- + costurile de prelucrare sau fabricație: salarii, costuri speciale de fabricație, costuri legate de întreținerea și funcționarea utilajelor (*funcția de producție*)
- = COSTURI DE PRODUCȚIE
- + costuri generale de administrație (*funcția de organizare*)
- + costuri de desfacere (*funcția de desfacere*)
- = COSTURI COMPLETE sau COSTURI DE REVENIRE

Tabelul factorilor de influență în controlul eficienței economice, în condițiile în care calculația operează cu mărimi etalon ale costurilor, se prezintă astfel ²:

Etalon	Comparație temporală	Comparație între întreprinderi	Comparație efectiv-necesar-realizat
Obiect	Comparația costurilor după evoluția lor în timp	Comparația costurilor între întreprinderi (concreționale)	Comparația costurilor efective cu cele necesare
Probleme	Izolarea mărimilor de influențare a costurilor		
Soluție	Nu există, deoarece izolarea mărimilor care influențează costurile este aproape imposibilă	Determinarea costurilor necesare (ex: costurile planificate)	
Rezultat	Eficiență economică relativă	Eficiență economică absolută	

Calculația costurilor trebuie să determine rezultatele interne și analitice prin prisma relației realizări-venituri și costurile corespondente ale acestora. În același timp, rezultatele analitice sunt comparate cu rezultatul global al întreprinderii, calculat prin contul de profit și pierdere. Deși modelele analitice de calcul a rezultatelor nu sunt reglementate, pe baza literaturii de specialitate pot fi folosite unele scheme, cum ar fi:

* Pentru întreprinderea producătoare (în special cea industrială):

⇒ *în cazul costului complet:*

Producția vândută în prețuri de vânzare

- Costul complet al producției vândute

¹ K. Ebbeken, S. Possler, Ristea M., *Managementul și calculația costurilor*, Editura Teora, București, 2000, pg 27

² Ibidem, pg.27

= Rezultatul (profit sau pierdere) analitic pe produse sau servicii

⇒ **în cazul costului de producție:**

Producția vândută în prețuri de vânzare

- Costul de producție al producției vândute

= Marja asupra costului de producție pe produse sau servicii

- Costul în afara producției din care:

- costul de desfacere (pe articole de calculație)
- costuri generale de administrație (pe articole de calculație)

= Rezultatul (profit sau pierdere) la nivel de întreprindere

Relațiile de mai sus pot fi nuanțate în funcție de opțiunea întreprinderii privind formula costului și modul de tratare a raportului cost-preț. Astfel, formula costului poate fi cea a costului complet sau parțial, calculul economic îndreptându-se tot mai mult spre costurile parțiale: costul de producție, costul variabil, costul marginal.

Organizarea calculației costurilor

Calculația eficientă a costurilor presupune o organizare de același nivel, prin care să se delimiteze factorii și principiile acesteia. În acest sens, elaborarea calculației costurilor de producție necesită soluționarea prealabilă a următoarelor probleme:

- * alegerea organelor care trebuie să execute lucrările de calculație a costurilor;
- * adoptarea metodei de calculație;
- * planificarea în timp a lucrărilor de calculație;
- * alegerea mijloacelor tehnice necesare pentru executarea lucrărilor de calculație.

Referitor la organele ce trebuie să execute lucrările de calculație a costurilor, practica economică utilizează modalități diferite, fiecare prezentând avantaje, dar și dezavantaje. După una dintre aceste modalități, elaborarea antecalculației revine organelor de planificare, iar postcalculația organelor contabilității. Fiecare dintre ele funcționează distinct (servicii, birouri și compartimente) în cadrul aparatului de administrare-conducere al întreprinderii.

O altă modalitate de executare a lucrărilor privind costul producției este elaborarea antecalculației, cât și a postcalculației de către același organism, denumit “prețuri, costuri și analize economice”, în subordinea directorului economic sau al contabilului șef.

Adoptarea metodei de calculație se face în funcție de cunoașterea unor factori, cum ar fi:- nomenclatura producției fabricate;- tehnologia și organizarea producției;- tipul de producție;- obiectivele urmărite de manager prin calculație etc.

Implementarea metodei de calculație, stabilită în concordanță cu cerințele factorilor menționați, presupune:

- stabilirea purtătorilor de costuri și a unităților de calculație;
- stabilirea sectoarelor de cheltuieli;
- adoptarea sistemului de documentare și a formulărilor necesare pentru identificare;
- colectarea și prelucrarea datelor privind costurile de producție;
- analiza și raportarea abaterilor de la costurile antecalulate.

În ceea ce privește alegerea mijloacelor tehnice pentru executarea lucrărilor de calculație, organele care conduc sau îndrumă munca de calculație a costurilor pot folosi fie graficele sub formă de tabel (sau liniare), fie graficele rețea prin care se pot extinde principiile metodei PERT-cost în domeniul muncii de conducere și administrare a întreprinderii. Pentru atingerea unui nivel calitativ deosebit, este absolut necesară folosirea tehnicii moderne de calcul în prelucrarea datelor la calculația costurilor.

Factorii care determină organizarea calculației costurilor sunt în principal: profilul și mărimea întreprinderii; structura de producție și cea funcțională; tipul de producție și modul de organizare a acesteia; tehnologia producției; gradul de specializare și automatizare etc.

Profilul și mărimea întreprinderii este factorul determinant în alegerea principiului general de organizare și executare a lucrărilor de calculație. Astfel, în întreprinderile mici și mijlocii, calculația se organizează, de regulă, pe baza principiului centralizării, toate lucrările de calculație fiind executate de birouri sau compartimente organizate ca subdiviziuni distincte în cadrul aparatului funcțional central al întreprinderii.

La întreprinderile mari, calculația se organizează după principiul descentralizării, de către birourile sau serviciile planificare și contabilitate, iar urmărirea, înregistrarea cheltuielilor generale ale întreprinderii și lucrările de sinteză se fac centralizat. Pentru alegerea principiului după care urmează să fie organizată calculația costurilor este necesar să se țină seama și de tehnica folosită în acest scop. Aceasta, deoarece spre deosebire de modul de executare manual al lucrărilor de calculație, care este compatibil atât cu organizarea centralizată, cât și cu cea descentralizată, folosirea mijloacelor moderne de prelucrare a datelor, prin recurgerea la serviciile unui centru de calcul, pledează pentru organizarea acestor lucrări după principiul centralizării.

Structura de producție și cea funcțională a întreprinderii reprezintă cadrul pe care se axează, organizatoric, calculația costurilor, divizarea întreprinderii în secții și ateliere de bază, auxiliare, de deservire și anexe, constituind, în principiu, subdiviziunile structurale în raport cu care se sectorizează atât cheltuielile de producție, cât și producția care le-a ocazionat. Pot

exista și abateri de la regulă, mai ales în cadrul activităților auxiliare. Cu cât structura organizatorică este mai complexă, cu atât mai numeroase pot fi delimitările de cheltuieli la nivel de fabrică, secție, atelier, sector etc. și cu atât mai mare numărul calculațiilor de costuri pentru obținerea informațiilor necesare optimizării activității desfășurate de acestea.

Destinația producției diferitelor secții ale întreprinderii determină și ea o anumită ordine la efectuarea calculației costurilor, secțiile furnizoare având prioritate față de secțiile consumatoare. În ceea ce privește producția auxiliară și de deservire, metoda de calculație este alta decât cea folosită pentru producția de bază.

Tipul de producție și modul de organizare a acesteia sunt factori cu implicații marcante în organizarea calculației costurilor. În funcție de nomenclatura și volumul producției fabricate, întreprinderile industriale pot fi: cu producție de masă, de serie sau individuală.

Producției de masă și celei de serie mare le corespunde, sub aspect organizatoric, producția organizată în flux și pe șarje, celei de serie mică îi corespunde producția organizată pe comenzi, iar producția individuală execută unicatele.

După tipul de producție și modul de organizare a acesteia se folosesc anumite metode de calculație. Astfel, în cazul producției de masă se utilizează, de regulă, metoda calculației pe faze, în întreprinderile cu producție individuală se utilizează metoda calculației pe produs sau pe grupe de produse, dar se poate folosi și metoda de calculație pe comenzi dacă producția este organizată și condusă după un astfel de criteriu. Dacă se utilizează în fabricație un număr variat de mașini-unelte, producției individuale îi este proprie folosirea metodei THM (tarif-oră-mașină). În cazul producției de serie se utilizează metoda calculației pe faze (dacă este vorba de serie mare) sau metoda pe comenzi, pe grupe de produse ori metoda THM (dacă producția este de serie mijlocie sau mică).

Tehnologia producției influențează în primul rând numărul și felul documentelor de întocmit; cu cât producția este mai complexă cu atât numărul de nomenclatoare al documentelor va fi mai mare și invers.

Ordinea și prioritatea în care se efectuează calculația privind costurile pe produs sunt, de asemenea, influențate de tehnologia producției, care, nu în ultimul rând, condiționează atât tehnica de efectuare a producției simple, cât și costul producției.

Gradul de concentrare și specializare a întreprinderii are implicații în organizarea calculației costurilor prin numărul de elemente care trebuie programate și urmărite în procesul de fabricație, prin volumul calculelor de executat și rigurozitatea lucrărilor. Crearea unor întreprinderi specializate până la limita obținerii unei eficiențe convenabile, cu numeroasele

sale avantaje economice (procese tehnice avansate, reducerea costurilor, creșterea elasticității întreprinderii etc.) presupune o calculație mai simplă și mai puțin costisitoare.

Gradul de integrare al întreprinderii are și el consecințele sale asupra organizării calculului costurilor. Întreprinderile integrate adoptă o metodă de calculație corespunzătoare modului de organizare a producției, deci varianta “cu semifabricate”, care în principiu este mai complexă decât varianta “fără semifabricate” utilizată în întreprinderile neintegrate.

Gradul de mecanizare și automatizare a producției este, de asemenea, un factor care influențează organizarea calculației costurilor. În întreprinderile cu proces de producție mecanizat complex sau automatizat se supraveghează, cu ajutorul aparatelor, nu numai parametrii de fabricație, dar și cantitățile de materii prime și materiile intrate în producție, precum și semifabricatele și produsele obținute. În comparație cu producția bazată pe procese manuale sau manual - mecanice, producția automatizată presupune reducerea volumului documentelor primare și simplificarea operațiunilor de completare a lor, ca și micșorarea numărului de calculații intermediare necesare pentru determinarea costului produsului.

Procesul organizării calculației costurilor este influențat și de caracterul *procesului de producție* care poate fi continuu sau sezonier. La întreprinderile cu activitate continuă (pe tot parcursul anului) costul unitar efectiv se calculează la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune pe nomenclatura completă a articolelor de calculație ce determină structura sa. La întreprinderile cu activitate sezonieră calculul costului se efectuează ca și la întreprinderile cu producție continuă, dar numai pentru perioada în care s-a desfășurat procesul de producție în condiții normale. În perioada de inactivitate sau cu activitate redusă, cheltuielile determinate de întreținerea utilajelor, pregătirea viitoarei perioade de lucru, administrarea și conservarea bunurilor societății fiind considerate cheltuieli anticipate și înregistrate ca atare, repartizarea lor în costuri se face în mod eșalonat după anumite criterii în timpul perioadei de producție.

Principiile calculației costurilor

Calcularea exactă a costului producției presupune ca în organizarea calculației să se țină seama de anumite principii și anume:

1. principiul delimitării în timp a costurilor

Acesta are în vedere ca fiecare perioadă de calcul (an, trimestru, lună) să suporte numai costurile aferente produselor fabricate în perioada respectivă, indiferent de momentul când au fost efectuate cheltuielile. În funcție de momentul efectuării cheltuielilor, în practica întreprinderii pot fi situații în care alături de cheltuielile curente, care se produc și se înregistrează în cursul perioadei de gestiune, apar și cheltuieli anticipate (consumuri efectuate pe seama perioadelor viitoare de gestiune, cum ar fi reparații capitale imprevizibile, reparații

curente, revizii tehnice etc.), precum și cheltuieli preliminate, adică acelea care încă nu au avut loc, având la bază calcule și nu consumuri efective (concedii de odihnă, premii, provizioane etc.).

2. principiul localizării costurilor, conform căruia în costul producției trebuie să se includă numai consumurile de valori materiale și muncă vie ocazionate de locul unde s-a desfășurat o anumită activitate de producție, ceea ce presupune localizarea costurilor în spațiu pe procese de producție, pe sectoare și feluri de activități.

Localizarea pe procese de producție reprezintă afectarea procesului de aprovizionare și de desfacere în mod separat, fiecare cu cheltuielile ocazionate pentru determinarea costurilor la nivelul acestor activități și aparte a costurilor ocazionate de procesul de fabricație, acesta fiind de o importanță deosebită pentru stabilirea corectă a costurilor producției.

- Localizarea costurilor pe sectoare, considerate fiecare drept generatoare de costuri, este importantă pentru calculația costurilor. Se consideră sector sau loc de costuri orice secție de producție, o mașină sau un grup de mașini, secție auxiliară, secție anexă, sectorul administrativ și de conducere a întreprinderii etc.

Localizarea costurilor pe feluri de activități urmărește determinarea costurilor la nivelul fiecărei activități desfășurate de întreprindere, cunoscând separat costurile activității de bază care formează obiectul întreprinderii, costul investițiilor efectuate, costurile reparațiilor pe categorii etc.

3. principiul separării costurilor, potrivit căruia costul producției trebuie afectat numai cu acele costuri care sunt socialmente necesare obținerii producției respective. Aceasta presupune:

- separarea costurilor productive de cele neproductive;
- separarea costurilor producției aferente producției finite de cele aferente producției neterminate.

Separarea costurilor productive de cele neproductive este necesară pentru cunoașterea mărimii și structurii costurilor neproductive, care grevează injust costul producției, cu consecințe negative asupra rezultatelor financiare ale întreprinderii. Costurile neproductive se referă la: amenzi și penalități plătite pentru nerespectarea disciplinei financiare și de plan, dobânzile majorate percepute de bănci pentru nerambursarea la scadență a creditelor din motive subiective, locațiile plătite pentru nedescărcarea în termen a vagoanelor, salariile plătite angajaților, în condițiile legii, pentru timpul nelucrat din vina întreprinderii etc. Plățile menționate, deși reprezintă consumuri de valori și de muncă, nu au nici o legătură cu obiectul

producției și fiind considerate neproductive nu sunt luate în considerare la elaborarea planului costului producției.

Separarea costurilor aferente producției finite de cele ale producției în curs de execuție are un rol semnificativ în stabilirea corectă a costului producției finite. Această separare se face, de regulă, prin diminuarea costurilor totale de producție cu suma costurilor aferente producției neterminate stabilită prin inventariere.

În aceste condiții, o subevaluare a producției neterminate ar determina o creștere corespunzătoare a costului producției finite și, respectiv o diminuare a profitului, în timp ce o supraevaluare ar genera diminuarea costului producției finite, majorând profitul.

4. principiul documentării se referă la faptul că întreaga calculație a costurilor trebuie fundamentată pe documente justificative, care oferă informații privind cantitatea și valoarea consumurilor materiale și de muncă vie în procesul de producție, pe fiecare element de cost.

5. principiul eficienței calculației, specific economiei de piață, vizează latura calitativă a calculației, în sensul eficienței, aceasta neputând fi extinsă decât în limitele unei exactități economice, orice depășire fiind costisitoare și nerentabilă.

6. principiul calculației unice nu admite în calcularea costurilor așa numitele costuri adiționale care nu au la bază consumuri de valori.

7. principiul cauzalității care, după unii autori, ar fi singurul ce stă la baza calculației curente a costurilor și presupune ca toate costurile avute în vedere în calculație să fie funcție a unor factori de influență, iar între cost și mărimea sau intensitatea factorilor de influență să existe relații de proporționalitate.

8. principiul sferei costurilor individuale pornește de la analiza atât a costurilor individuale tipice cunoscute (materii prime, salarii), cât și a altor costuri individuale speciale care intervin în procesul de fabricație (costul energiei electrice sau al apei industriale - în industriile în care acestea sunt mai mari și pot fi imputate direct produsului, uneltele speciale folosite exclusiv pentru un produs sau o grupă de produse, costurile de cercetare, mai ales în industria chimică sau electrotehnică, atunci când se știe dinainte, precis, asupra cărui produs se vor repercuta rezultatele cercetării respective, costurile cu licențele plătite pentru fabricarea unui produs etc.) și în procesul de desfacere (costul ambalajelor propriu-zise ale fiecărui produs, exclusiv manopera de ambalare sau alte costuri ale secției respective, considerate costuri comune, costul transportului dacă nu este suportat de cumpărător), mai ales în condițiile automatizării procesului de producție.

9. principiul contribuției de acoperire, formulat de E.Kosial, conform căruia produsul fabricat este purtător de costuri și realizator de profituri brute. Cu cât produsul aduce o

contribuție mai mare la obținerea profitului cu atât este în măsură să suporte mai multe costuri. În acest sens, calculația costurilor admite o nivelare a costurilor între diferite produse, ținând seama de potențialul sporit al unor produse de a contribui la acoperirea costurilor comune ale întreprinderii.

10. principiul delimitării costului subactivității în concordanță cu care cheltuielile fixe, necesitate de menținerea structurilor tehnico-productive și funcționale ale întreprinderii corespunzătoare gradului de inactivitate, de nefolosire a capacităților de producție, nu se includ în costul producției, ci afectează direct rezultatul exercițiului.

Bibliografie selectivă

1. Bouquin H., *Contabilitate de gestiune, Traducere și studiu introductiv Neculai Tabără*, Editura TipoMoldova, Iași, 2004
2. Cristea H., *Contabilitatea și calculațiile în conducerea întreprinderii*, ediția a II-a, Editura CECCAR, București, 2003
3. Budugan D., *Contabilitatea și control de gestiune*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2002
4. K. Ebbeken, S. Possler, Ristea M., *Managementul și calculația costurilor*, Editura Teora, București, 2000
5. Diaconu I., ș.a., *Costuri, prețuri și tarife în economia modernă*, Editura Tradiție, București, 1997