

Problematica și specificul contabilității de gestiune

1. Definirea contabilității de gestiune

Din 1 ianuarie 1993 se aplică contabilitatea dualistă: un circuit aferent contabilității financiare și un circuit aferent contabilității de gestiune.

Contabilitatea financiară furnizează informații sintetice care se finalizează în situațiile financiare anuale compuse din bilanț, cont de profit și pierdere, situație de fluxuri de trezorerie, situația modificărilor capitalurilor și politici financiare și note explicative. Aceste situații prezintă poziția financiară a întreprinderii, performanța și modificarea poziției financiare.

Datele furnizate de contabilitatea financiară se adresează utilizatorilor externi (investitorii de capital, creditorii, clienții, instituțiile statului, băncile, personalul) și utilizatorilor interni (managerilor) pentru analize financiare.

Contabilitatea de gestiune furnizează informații analitice de detaliu referitoare la eficiența utilizării factorilor de producție. Prin contabilitatea de gestiune se determină costul de producție pe produs, lucrare sau serviciu (P, L, S), costul pe centre de responsabilitate, costul diferitelor funcțiuni, rezultatele analitice (pe produs, lucrare sau serviciu și pe centre). Ea furnizează informații de natură economică exprimate atât în unități monetare cât și nemonetare (fizice).

Contabilitatea de gestiune are ca obiect:

- cunoașterea detaliată a proceselor de alocare a resurselor în interiorul întreprinderii pe centre de responsabilitate și pe produse
- metode de transformare a resurselor consumate în rezultate
- elaborarea previziunilor având la bază consumurile trecute putându-se evalua în timp consecințele activelor viitoare

Contabilitatea de gestiune furnizează date care vin să completeze informațiile din contabilitatea financiară și ele se adresează exclusiv managerilor ca beneficiari interni de date.

Rezultă că contabilitatea de gestiune are ca finalitate furnizarea informațiilor necesare luării deciziilor de către manageri având în fond 2 scopuri:

- calcularea costurilor
- influențarea comportamentului celor care pot acționa asupra costurilor

Institutul contabilității de gestiune american definește contabilitatea de gestiune astfel: „Procesul de identificare, colectare, analiză, prelucrare, interpretare și transmitere a informațiilor financiare și nefinanciare utilizate de manageri pentru realizarea funcțiilor de planificare, evaluare și control în cadrul întreprinderii și pentru asigurarea utilizării și evidențierii corespunzătoare a resurselor acesteia.”

Evoluția contabilității de gestiune s-a făcut în paralel cu metodele de management și contabilității de gestiune și se cer tot mai multe analize ale datelor financiare, referitoare la:

- creșterea calității produselor și serviciilor firmei
- reducerea timpului necesar pentru proiectarea, crearea și livrarea produselor și serviciilor
- satisfacerea totală a clienților

În aceste condiții contabilitatea de gestiune trebuie să furnizeze date legate de cantitatea de rebuturi, costurile de prelucrare a produselor necorespunzătoare calitativ, costul reparațiilor în perioada de garanție, etc.

Profesorul Mihai Ristea: „Contabilitatea de gestiune este reprezentarea analitică a proceselor interne ale întreprinderilor care produc transformări calitative și cantitative în masa patrimoniului. Informația construită este destinată administratorilor, ca beneficiari interni, care trebuie să răspundă la întrebarea cum să aloce și să utilizeze resursele întreprinderii de investitori pentru a realiza performanța.”

Această definiție scoate în evidență faptul că:

- obiectivul contabilității de gestiune îl reprezintă reflectarea relațiilor interne
- ea trebuie organizată în raport cu cerințele conducerii
- trebuie organizată în raport cu structura întreprinderii
- să fie suplă, simplă și operativă

Concluzie: Se desprind caracteristicile următoare:

- informațiile furnizate se referă la procese și relații din interiorul întreprinderii
- informațiile sunt destinate utilizatorilor interni (decidenți la diferite nivele ierarhice) pentru orientarea deciziilor și vin să completeze datele din contabilitatea financiară
- organizarea se face în funcție de specificul activității fiecărei întreprinderi
- informațiile furnizate trebuie să fie actuale, pertinente și obținute rapid

2. Obiectivele și sfera de cuprindere

În doctrina contabilă vest-europeană sunt evidențiate următoarele obiective:

- 1) cunoașterea costurilor diferitelor funcțiuni (producție comercială, administrativă, cercetare-dezvoltare), precum și a costurilor produselor fabricate, inclusiv costul producției în curs de execuție
- 2) determinarea și analizarea rezultatelor analitice prin compararea prețului de vânzare cu costul de producție
- 3) determinarea bazelor de evaluare a unor elemente din bilanț (pentru stocuri de produse, producția în curs, pentru imobilizări corporale și necorporale realizate prin efort propriu)
- 4) elaborarea previziunilor privind bugetele de venituri și cheltuieli
- 5) urmărirea abaterilor de la previziuni pe feluri de abateri și cauze

Sintetizând toate obiectivele de gestiune în unul singur: obținerea rapidă de date exacte, fiabile, clare, adaptabile la diferitele aspecte ale gestiunii curente și utilizarea lor rațională în procesul de luare a deciziilor.

Contabilitatea de gestiune se poate realiza prin optica produsului și a centrului de responsabilitate.

Dacă contabilitatea de gestiune se organizează pe baza opticii prin produs, dominanța gestiunii este construită pe relația dintre prețul de uzură și costul produsului: $\pm R = P_v - C_p$.

Dacă contabilitatea de gestiune se organizează prin optica centrului de responsabilitate, accentul este pus pe măsurarea rezultatului gestiunii centrului ca diferență între venituri și cheltuieli.

În România, în sfera contabilității de gestiune intră următoarele probleme:

- înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, activități, faze de fabricație, etc.
- decontarea producției
- calculul costurilor de producție pe PLS și inclusiv pentru producția în curs de execuție

În România se pune accent pe calcularea costurilor și determinarea rezultatelor analitice.

Contabilitatea de gestiune a fost creată pentru a satisface nevoile informaționale interne ale managerilor și ea este concepută a fi evolutivă, adaptându-se noilor solicitări de informații cerute de manageri.

3. Relațiile dintre contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune

În fond nu există 2 contabilități ci este vorba de 2 forme de aplicare ale aceleiași tehnici care își propun să furnizeze informații diferite (contabilitatea financiară – pentru utilizatori externi, contabilitatea de gestiune – pentru utilizatori interni).

Punctul de plecare în contabilitatea de gestiune îl reprezintă preluarea din contabilitatea financiară a cheltuielilor de exploatare care vor fi analizate împreună cu veniturile de exploatare, de aceea contabilitatea de gestiune mai este numită și contabilitate

Nu sunt încorporate în costuri cheltuielile financiare și cheltuielile extraordinare. Excepție o fac dobânzile pentru creditele bancare primite de întreprindere cu ciclu lung de fabricație și care după caz pot fi repartizate în costul produselor respective.

Înregistrarea cheltuielilor în contabilitatea de gestiune se face simultan cu înregistrarea din contabilitatea financiară pe baza acelorași documente sau pe baza unor documente centralizatoare, cu deosebire că datele se vor prelua după criteriul propriu.

Cursul 2

CF		CG
Cheltuieli de exploatare		- costul produselor, lucrărilor și al serviciilor
grupa 60	→ cheltuieli încorporabile	
grupa 61		
grupa 62	→ cheltuieli neîncorporabile	
grupa 63		
grupa 64		
grupa 65		
+ contul 681		
uneori + contul 666		- costul perioadei
	+ cheltuieli suplative	

Înregistrarea cheltuielilor în CG se face simultan cu înregistrările din CF cu deosebirea că datele se vor prelucra după criterii proprii.

Ex.:

CF	CG
100.000.000 641 = 421 100.000.000	% = 901 100.000.000
	50.000.000 921 „CAB”
	- produsul A
	- produsul B
	20.000.000 922 „CAA”
	- atelier nec.
	- centrală de apă
	20.000.000 923 „CIP”
	- secția 1
	- secția 2
	5.000.000 924 „CGA”
	5.000.000 925 „CD”

Dacă CF urmărește cheltuielile și veniturile după natura lor, pe feluri de cheltuieli și venituri, CG urmărește cheltuielile și veniturile după destinație, pe activități, pe secții, pe faze de fabricație, pe centre de cost, pe centre de profit, etc.

Cheltuielile de exploatare și, în anumite cazuri, cheltuielile cu dobânzile (la întreprinderile cu ciclul lung de fabricație) preluate din CF se vor regăsi în CG fie în costul bunurilor, fie în costul perioadei.

- └ - costul de achiziție al bunurilor intrate
- └ - costul de producție sau de prelucrare a stocurilor

- costul complet

CG, în vederea calculării costurilor, grupează cheltuielile de exploatare:

a) în funcție de posibilitatea identificării pe obiecte de calculație în:

- cheltuieli directe
- cheltuieli indirecte
- cheltuieli generale de administrație
- cheltuieli de desfacere

b) în funcție de gradul de variabilitate în:

- cheltuieli variabile
- cheltuieli fixe

Pentru calculația costurilor de producție, CG are în vedere:

- cheltuielile directe

- cheltuielile indirecte, respectiv

- cheltuielile de regie a secției variabile

- cheltuielile de regie a secției fixe aferente gradului de ocupare a capacității de producție

În costul de produs **nu trebuie incluse** următoarele elemente care vor fi tratate ca și costurile perioadei în care au survenit:

- pierderile de materiale, manoperă peste limitele normal admise

Ex.:

În CF: $601 = 301 - 300.000$

+

$301 = 601$ (în caz că avem + la inventar)

-

- cheltuielile de depozitare cu excepția cazurilor când astfel de costuri sunt necesare în procesul de producție pentru trecerea într-o fază nouă de fabricație
- cheltuielile generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și la locul în care se găsesc în prezent
- cheltuielile de desfacere
- cheltuielile indirecte fixe (regia fixă de secție) aferente gradului de neocupare a capacității de producție

CG ia în considerare în plus față de CF și le adaugă în costul produselor, cheltuielile suplitive:

- cheltuielile cu remunerarea întreprinzătorului și a membrilor lui de familie
- cheltuielile cu remunerarea capitalului propriu
- diferența dintre amortismentul economic și cel fiscal
- cota parte din cheltuielile de întreținere a autoturismului dacă acesta este folosit și în interesul firmei

Un alt aspect care trebuie avut în vedere când ne referim la relația dintre CG și CF este orizontul de timp luat în considerare. Astfel, CF a fost concepută și proiectată ca fiind ritmată pe durata unui exercițiu financiar (anul calendaristic). CG este astfel concepută încât să determine costurile, veniturile și rezultatul unui ciclu de exploatare (1 lună, mai multe luni, peste 1 an).

În al treilea rând, CF are adoptat un limbaj normalizat adaptat cerințelor directivelor europene și standardelor europene asigurând un limbaj internațional normalizat în domeniul afacerilor. CG adoptă un limbaj apropiat de cel tehnic și familiar celor din interiorul întreprinderii pentru că se referă la costurile generate de diferite faze de fabricație astfel că vocabularul este mai precis și de natură tehnică.

În concluzie, CF se subordonează unor restricții de natură juridică și fiscală. Deci unor restricții formale, pe când CG se subordonează unor restricții de ordin tehnic și economic (restricții de fond).

$\text{Beneficiul}_{\text{contabil}} \neq \text{Beneficiul}_{\text{financiar}}$

$\text{Beneficiul}_{\text{financiar}} = \text{Beneficiul}_{\text{contabil}} + \text{Cheltuielile nedeductibile} - \text{Cheltuielile deductibile}$

Cap. 2 Organizarea contabilității de gestiune

1. Aspecte generale privind variantele de organizare a CG

Conform teoriei, CG poate fi organizată fie autonom, fie integrat.

Organizarea autonomă presupune existența unui circuit aparte și este caracteristică concepției dualiste, concept preluat și de România. Acest circuit al CG are o anumită independență față de CF și își poate organiza lucrările specifice fie utilizând conturi speciale (clasa 9 „Conturi de gestiune” → OMFP 94 / 2001), fie prin dezvoltarea în analitic a conturilor din CF conform particularităților din fiecare întreprindere, fie extracontabil prin intermediul evidenței tehnico-operative proprii.

Ordinul MFP nr. 1826 / 2003 evidențiază care sunt normele referitoare la organizarea CG, precizându-se că CG se organizează în mod obligatoriu, în funcție de specificul activității desfășurate, responsabil de organizarea ei fiind administratorul firmei.

În ceea ce privește folosirea conturilor, precum și simbolizarea acestora, se va proceda în așa măsură încât informațiile obținute să fie flexibile, lista conturilor de gestiune fiind adaptată în funcție de scopurile urmărite: evidența fluxului costurilor, determinarea costurilor aferente stocurilor, determinarea veniturilor și a rezultatelor pe activități, efectuarea de previziuni, etc.

MFP prin Directiva Metodologică a Contabilității a prevăzut pentru clasa 9 – „Conturi de gestiune” un număr redus de conturi:

grupa 90 – „Decontări interne”

grupa 92 – „Conturi de calculație”

grupa 93 – „Costul producției”

Acest lucru nu înseamnă că întreprinderile care optează pentru conturi speciale nu pot crea și alte grupe de conturi pentru a urmări venitul și rezultatele analitice adoptând o variantă dezvoltată a clasei 9 cu 10 grupe.

CG se poate organiza și prin intermediul evidenței extracontabile folosind tabele.

Organizarea integrată presupune realizarea calculației costurilor prin intermediul conturilor din CF fiind specifică contabilității moniste (într-un singur circuit).

Cursul 3

2. Organizarea autonomă cu utilizarea conturilor din clasa 9, varianta simplificată

Funcțiunea conturilor din grupa 90 – „Decontări interne”

Grupa cuprinde 3 conturi:

- 901 – „Decontări interne privind cheltuielile”
- 902 – „Decontări interne privind producția obținută”
- 903 – „Decontări interne privind diferențele de preț”

Aceste conturi sunt conturi de reflectare sau conturi oglindă care asigură autonomia CG față de CF.

□□□□□□□□□□□□ – „Decontări interne privind cheltuielile” □ (P)

Se creditează:

- în cursul perioadei de calculație cu cheltuielile efective de exploatare preluate din CF în corespondență cu debitul conturilor din **grupa 92** – „Conturi de calculație” (**921, 922, 923, 924, 925**)

Se debitează numai la sfârșitul perioadei de calculație cu decontarea cheltuielilor efective către CF astfel:

- decontarea producției obținute la cost de înregistrare prestabilit prin creditul contului **931**
- decontarea diferențelor de preț între costul efectiv și costul prestabilit prin creditul contului **903**
- decontarea costului subactivității prin creditul contului **902**
- decontarea producției neterminate în cost efectiv prin creditul contului **933**

În urma decontărilor către CF a costurilor efective determinate prin CG contul 901 *se soldează*.

□□□□□□□□□□ – „Decontări interne privind producția obținută” – cont de pasiv după funcția contabilă, iar după natura soldului este cont bifuncțional. Acest cont evidențiază decontările între subunități privind producția obținută dar are și rolul de a determina diferențele de preț între costul efectiv și cel prestabilit.

Se creditează în cursul lunii cu:

- valoarea producției obținute în cost prestabilit prin debitul contului **931**

Se debitează la sfârșitul lunii cu:

- valoarea producției obținute în cost efectiv prin creditul contului **921**
- cheltuielile de desfacere prin creditul contului **925**

Se creditează la sfârșitul lunii cu:

- diferențele de preț între costul efectiv și cel prestabilit în corespondență cu debitul contului **903**

Pentru închidere, contul se va credita în corespondență cu debitul contului **901**.

La sfârșitul lunii *se soldează*.

□□□□□□□□□□ – „Decontări interne privind diferențele de preț” (A) are rolul de a evidenția la sfârșitul lunii diferențele de preț între costul efectiv al producției obținute și costul prestabilit al acesteia.

Se debitează la sfârșitul lunii cu diferențele de preț în corespondență cu creditul contului **902** astfel:

- în negru pentru diferențele nefavorabile
- în roșu pentru diferențele favorabile

Se creditează la sfârșitul lunii cu diferențele de preț decontate către CF prin debitul contului **901**.

Contul *nu prezintă sold*.

Funcțiunea conturilor din grupa 92 – „Conturi de calculație”

Cu ajutorul acestor conturi se realizează colectarea cheltuielilor pe destinații. Funcția contabilă a acestor conturi se adaptează la tipul sau metoda de calculație aleasă. Sunt conturi de activ.

□□□□□□□□□□ – „Cheltuielile activității de bază” (A) colectează pe debit cheltuielile aferente activității de bază și decontează pe credit costurile efective ale producției finite și a celei neterminate.

Se debitează:

- în cursul lunii cu cheltuielile directe aferente activității de bază preluate din CF prin creditul contului **901**
- la sfârșitul lunii cu cheltuielile indirecte de producție și de administrație generală repartizate prin creditul conturile **923, 924**
- cu costurile efective ale secțiilor auxiliare (mai rar) prin creditul contului **922**
- la sfârșitul lunii cu cheltuielile de desfacere în corespondență cu contul **925**

Se creditează:

- la sfârșitul lunii cu valoarea în cost efectiv a producției neterminate prin debitul contului **933**
- la finele lunii cu valoarea producției finite în cost efectiv în corespondență cu debitul contului **902**

Contul *se soldează*.

În funcție de metoda de calculație aleasă, contul 921 se detaliază pe analitice: pe produse, lucrări, servicii, comenzi, faze de fabricație, etc.

□□□□□□□□□□ – „Cheltuielile activității auxiliare” (A) colectează pe debit cheltuielile efective preluate din CF și se creditează cu costurile efective repartizate sectoarelor care beneficiază de activitatea auxiliară. Contul se detaliază pe analitice pe fiecare sector auxiliar.

Se debitează:

- în cursul lunii cu cheltuielile preluate din CF aferente activității auxiliare prin creditul contului **901**

- la sfârșitul lunii cu cota de cheltuieli generale aferentă lucrărilor și serviciilor prestate către terți prin creditul contului **924**

Se creditează:

- la sfârșitul lunii cu costurile aferente producției neterminate prin debitul contului **933**

- la sfârșitul lunii cu costurile efective aferente producției finite decontate sectoarelor beneficiare prin debitul conturilor **923, 924, 925** și mai rar **921**

Se soldează după decontarea costurilor efective aferente activității auxiliare.

□□□□□□□□□□ – „Cheltuielile comune ale secțiilor” (cheltuielile indirecte de producție) (**A**) ține evidența cheltuielilor pe centre de cost la nivelul unei secții de producție. Deși sunt cheltuieli indirecte față de obiectul de calculație, ele sunt totuși cheltuieli directe față de centrul de costuri. Se detaliază pe analitice pe fiecare secție productivă în parte.

Se debitează:

- în cursul lunii cu cheltuielile comune ale secțiilor preluate din CF prin creditul contului **901**

- la sfârșitul lunii cu costurile efective decontate de activitățile auxiliare prin creditul contului **922**

Se creditează:

- la sfârșitul lunii cu repartizarea cheltuielilor indirecte asupra obiectelor de calculație prin debitul contului **921**

- la sfârșitul lunii cu decontarea costului subactivității prin debitul contului **902**

După repartizarea cheltuielilor indirecte de producție, contul *se soldează*.

□□□□□□□□□□ – „Cheltuielile generale de administrație” (**A**) colectează toate cheltuielile indirecte ale întreprinderii atât față de obiectele de calculație, cât și față de locurile generatoare de costuri.

Se debitează:

- în cursul lunii cu toate cheltuielile indirecte colectate generate de activitatea generală a întreprinderii prin contul **901**

- la sfârșitul lunii cu costurile efective decontate de sectoarele auxiliare prin contul **922**

Se creditează:

- la sfârșitul perioadei cu cheltuielile generale repartizate asupra lucrărilor și serviciilor auxiliare prestate terților prin debitul contului **922** și asupra obiectelor de calculație prin debitul contului **921**

Dacă aceste cheltuieli generale de administrație nu se includ în costul produsului, ele nu se vor repartiza prin debitul contului **921**, ci vor fi suportate din rezultatul întreprinderii, caz în care se creditează în corespondență cu debitul contului **902**.

După repartizare, contul *se soldează*.

□□□□□□□□□□ – „Cheltuielile de desfacere” (**A**) colectează și repartizează toate cheltuielile legate de producția vândută.

Se debitează:

- în cursul lunii cu cheltuielile colectate generate de desfacerea /distribuția producției prin contul **901**

- la sfârșitul lunii cu costurile efective decontate de sectoarele auxiliare prin contul **922**

Se creditează:

- la sfârșitul lunii cu repartizarea acestor cheltuieli asupra costului producției prin contul **921**, iar în cazul utilizării metodei globale prin debitul contului **902**

În urma repartizării, contul *se soldează*.

Funcțiunea conturilor din grupa 93 – „Costul producției”

Grupa 93 cuprinde 2 conturi:

- 931 – „Costul producției obținute”

- 933 – „Costul producției în curs de execuție”

Aceste conturi au rolul unor conturi de stocuri ce evidențiază producția finită și respectiv cea neterminată. Sunt conturi de activ și funcționează astfel:

□□□□□□□□□□ – „Costul producției obținute” (**A**) ține evidența producției finite sau a lucrărilor executate și a serviciilor prestate.

Se debitează:

- în cursul lunii la cost prestabilit al producției obținute prin contul **902**

Se creditează:

- la sfârșitul lunii cu valoarea în cost prestabilit a produselor finite decontate CF prin contul **901**

La sfârșitul lunii, contul *se soldează*.

□□□□□□□□□□ – „Costul producției în curs de execuție” (A) ține evidența producției neterminate la cost efectiv.

Se debitează:

- la sfârșitul lunii cu valoarea producției neterminate în cost efectiv prin creditul conturilor **921, 922**

Se creditează:

- la sfârșitul lunii cu valoarea în cost efectiv a producției neterminate decontate CF prin contul **901** (regulamentul de aplicare a legii contabilității prevede decontarea acestei producții neterminate prin debitul contului **902**, caz în care urmează apoi închiderea contului prin formula: $901 = 902$)

Cursul 4

3. Organizarea autonomă a CG, fără utilizarea conturilor (varianta extracontabilă)

Organizarea CG fără utilizarea conturilor presupune realizarea calculațiilor cu ajutorul unor situații sau tablouri de calcul, fără folosirea conturilor. Astfel se vor utiliza diverse situații și tabele pentru:

- colectarea cheltuielilor în funcție de destinația lor
- repartizarea cheltuielilor asupra producției obținute
- calcularea costurilor totale și pe unități de produs

Faptul că întregul sistem de urmărire și calculare se realizează prin intermediul unor rețele tabelare de calculație conduce la aparența unor calculații extracontabile.

Acest sistem este totuși contabil deoarece permite verificarea datelor preluate din CF care sunt apoi prelucrate printr-un sistem propriu de tabele și apoi retransmise CF. În acest caz, calculația costurilor și rezultatelor, deși se realizează extracontabil, prin sistemul de prelucrare a datelor din CG se conferă posibilitatea confruntării lunare a datelor din CF chiar dacă calculele din CG nu sunt urmate de înregistrările contabile și de transpunere a datelor în conturi. Utilizarea doar a unor tabele de calcul nu aduce atingere fundamentală tehnicii contabile clasice deoarece:

- un fapt economic este înregistrat o singură dată
- valoarea intrărilor în rețeaua de prelucrare este egală cu valoarea ieșirilor

Cheltuielile directe preluate din CF se înscriu în „Fișa de postcalcul” deschisă pe fiecare produs, serviciu și lucrare în parte pe măsura efectuării acestor consumuri.

„Fișa de postcalcul” are în structura sa toate elementele componente ale costurilor de produs (directe și indirecte), precum și partea de decontare a producției, astfel încât se pot determina diferențele de preț. Această fișă preia rolul conturilor 921 și 902 din varianta simplificată.

Pentru a putea completa fișa cu cheltuielile indirecte, acestea trebuie în prealabil colectate în situații / tabele separate și apoi repartizate în costul produselor. În acest sens se vor întocmi „Situația de colectare a cheltuielilor indirecte” și „Situația de repartizare a cheltuielilor indirecte”.

„Situația de colectare a cheltuielilor indirecte” se întocmește pentru fiecare secție de producție principală sau secundară sau pe total întreprindere după cum este vorba de costuri comune de regie ale secțiilor principale de producție sau de cheltuielile activității auxiliare (pe secții) sau cheltuieli generale și de desfacere (pe întreprindere).

Tablourile care colectează cheltuielile indirecte se bazează pe următoarea schemă de principiu:

Situația colectării cheltuielilor indirecte

Natura cheltuielilor preluate din CF	Nivelul total	din care pe locuri de costuri					
		Activitățile			Funcțiunile		
		Secția 1	Secția n	Aprovizioane	...	Desfacere
601							
602							
603							
604							
...							
641							
645							
...							
658							
681							
TOTAL							

Aceste tabele preiau **rolul debitului** conturilor 922, 923, 924 și 925.

Decontarea cheltuielilor activității auxiliare, respectiv repartizarea cheltuielilor comune sau de regie ale secțiilor de producție, a cheltuielilor generale și a cheltuielilor de desfacere pe produse, lucrări sau servicii se realizează pe baza unor tabele denumite „Situația de repartizare” și care au în principiu următoarea structură:

Situația de repartizare a cheltuielilor.....

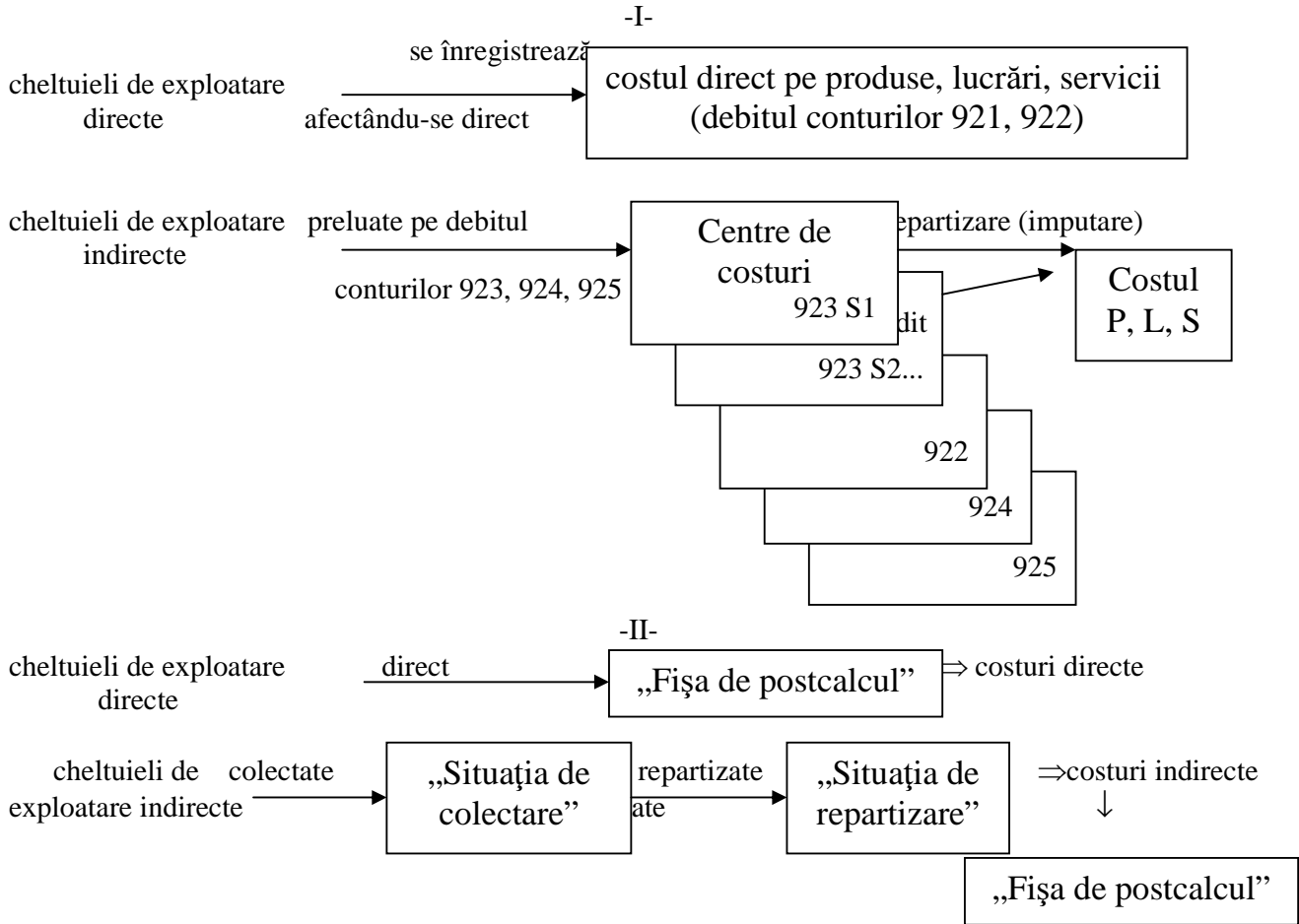
Locul beneficiar (sau în final purtătorul de costuri)	Baza de repartizare	Coeficientul de repartizare	Cota de costuri repartizată
produs 1			
produs 2			
...			
produs 60			
...			
faza X			
...			
etc			

TOTAL			
-------	--	--	--

Aceste situații preiau **rolul creditului** conturilor 922, 923, 924 și 925.

Exactitatea calculelor și concordanța datelor se asigură pe baza „Controlului pătrat” dintre rânduri și coloane. De asemenea se efectuează și un control între totalurile din tablourile de colectare și repartizare din CG și cele evidențiate în conturile din clasa 6 din CF. Asupra procedeelor de repartizare a cheltuielilor indirecte vom reveni pe larg într-un paragraf următor.

Paralelă între varianta CG cu utilizarea conturilor (I) și varianta CG fără utilizarea conturilor (II)



Avantajele utilizării variantei extracontabile, fără utilizarea conturilor, constau în faptul că datele se pot obține mai repede pe calculator, informațiile fiind ușor citibile atât de economiști, cât și de ingineri.

Cap. III Calculația costurilor – obiectiv fundamental al CG

1. Definiția și conținutul costurilor

Costul exprimă totalitatea valorică a factorilor de producție consumați pentru obținerea de bunuri, lucrări și servicii.

Profesorii M. Ristea, L. Possler și K. Ebbeken în „Calculația și managementul costurilor” precizează:

- într-o accepțiune generală, costul exprimă în expresie monetară consumul de resurse ocazionate de activitățile întreprinderii
- într-o perspectivă metodologică de calculație, costul poate fi tratat ca un mod de grupare sau regrupare după anumite criterii a cheltuielilor, combinările fiind tot atât de numeroase ca și într-un joc de construcție

Criteriile de grupare sau regrupare a cheltuielilor sunt:

- în funcție de resursa consumată, pe feluri de cheltuieli
- în funcție de locul de activitate, pe centre de cheltuieli
- în funcție de produsele sau serviciile care le generează, pe purtători de costuri
- în funcție de perioada de gestiune la care se referă, antecalulate sau postcalculate

În concluzie, costul reprezintă o cheltuială sau o sumă de cheltuieli asociată la o resursă consumată, un loc de activitate, un produs realizat sau o perioadă de gestiune. În fond, toate grupările și regrupările de cheltuieli se fac în scopul determinării în final a costului pe produse, lucrări sau servicii (care este purtătorul material de costuri).

A. Baciu definește costul ca o categorie economică care se determină ca raport între cheltuielile efectuate într-o anumită perioadă de timp pentru obținerea de produse, lucrări, servicii și cantitatea de bunuri, lucrări sau servicii obținute și vândute: $\text{Costul} = \frac{\text{Cheltuieli}}{\text{Productie}}$. Pentru A. Baciu costul nu reprezintă cheltuieli în general, ci cheltuieli pe unitatea de produs.

Având în vedere procesele parcurse de purtătorul material de costuri (proces de aprovizionare, producție, desfacere), costurile îmbracă forme specifice acestor procese, și anume:

- costuri de achiziție
- costuri de producție
- costuri complete aferente producției vândute

Conform OMFP numărul 1826 / 2003 costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (excepție taxele recuperabile: TVA), cheltuielile de transport – manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective. Reducerile comerciale, rabaturile, etc. nu se includ în costul de achiziție.

Costul de producție sau de prelucrare a stocurilor cuprinde cheltuielile directe aferente producției (materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție), precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

Costul complet cuprinde costul de producție + cheltuielile generale de administrație + cheltuielile de desfacere repartizate rațional.

Acest aspect evidențiază faptul că, costurile se înlănțuiesc în calculație în așa manieră încât în costurile de producție se regăsesc și cheltuielile de achiziție, iar în costurile complete se regăsesc pe lângă costul de producție și cheltuielile de desfacere și cele generale.

	Preț de cumpărare	Taxe nerecuperabile	Cheltuieli	Cheltuieli
Cost de achiziție =	al <u>stocurilor</u>	+ - taxe vamale	+ de	+ de
	<u>achiziționate</u>	- accize, etc.	transport	manipulare

	Cost de achiziție	Cheltuieli	Cheltuieli
Cost de producție =	aferent <u>materialelor</u>	directe de	+ indirecte de
	(stocurilor)	prelucrare	prelucrare

consumate

alocate rațional

Cost de producție
Cost complet = aferent producției + Cheltuieli generale de + Cheltuieli de
vândute administrație desfășurare
repartizate rațional

În concluzie, trebuie reținute următoarele aspecte esențiale referitoare la noțiunea de cost:

1. Costul este o categorie economică care măsoară în unități monetare resurse consumate, având deci o determinare obiectivă.
2. Costul se stabilește prin calculație, deci are și o determinare subiectivă (procedeele și tehnicile de calcul alese depind de judecata profesională a celor care realizează calculația).
3. Ca rezultat al calculației, costul reprezintă o cheltuială sau o sumă de cheltuieli ce rezultă din diferite moduri de grupare a acestora.
4. Având în vedere criteriile de grupare, se poate stabili:
 - costul resursei consumate
 - costul locului de activitate
 - costul produselor
 - costul perioadei de gestiune

5. În fond, orice cheltuială devine cost atunci când este asociată următoarelor elemente: resursă consumată, loc de consum, activitate, produs, lucrare sau serviciu, perioadă de timp.

Reglementările contabile armonizate cu Directiva 4 a U.E. și cu Standardele de contabilitate internaționale aprobate prin OMFP numărul 94 / 2001 prevede la capitolul 5, punctul 18 următoarele:

„Costul de producție este determinat prin adăugarea la costul de achiziție al materiilor prime consumate, a costurilor înregistrate de întreprindere care sunt atribuite direct acelui bun. În plus se mai adaugă:

- a) o pondere rezonabilă din costurile înregistrate ale întreprinderii care sunt indirect atribuite producerii acelui bun dacă se referă la perioada de producție respectivă
- b) la activele cu ciclu lung de producție se va include în cost și dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea producerii acelui bun”

Cursul 5

Ținând cont de momentul calculării costurilor, se disting:

- costuri antecalulate sau prestabilite
- costuri postcalculate (efective, istorice)

În funcție de sfera de cuprindere a cheltuielilor, se disting:

- costuri totale (full costing)
- costuri parțiale: costuri variabile (direct costing)

După cum se orientează calculația costurilor, CG se bazează:

- pe calcularea unui cost istoric și este axată pe analiza performanțelor realizărilor în trecut
- pe calcularea costurilor prestabilite și este orientată spre un control bugetar sau calculația costului standard

CG poate avea ca **obiective**:

- calcularea costurilor stocurilor (P, L, S)
- calcularea costului centrelor de responsabilitate

Centrele de responsabilitate pot fi:

- centre de costuri
- centre de profit

Centrul de costuri poate fi orice subunitate / secție a întreprinderii căreia i se alocă o anumită cotă de cheltuieli.

Subunitatea poate fi un compartiment, o activitate, o funcție, un grup de utilaje sau o persoană.

Centrul de profit este tot o subunitate / secție a întreprinderii care, spre deosebire de centrul de costuri, este un centru aducător și de venituri, putându-se astfel determina rezultatul centrului (profit / pierdere) ca diferență între veniturile și cheltuielile centrului respectiv.

Trebuie realizată distincția fundamentală ce există între costul stocurilor (P, L, S) și costul perioadei.

Costul stocurilor, determinat în CG, cuprinde toate cheltuielile asociate sau decontate asupra cheltuielilor de costuri. Aceste costuri vor fi preluate și în CF în conturile de stocuri, de producție, de producție în curs și pentru imobilizările obținute în efort propriu.

Costul perioadei cuprinde toate cheltuielile recunoscute de rezultatul exercițiului în care acestea au fost angajate (recunoscute în CF), considerându-se ca fără legătură cu produsul obținut și vândut (neîncorporat în costul produselor în CG). Costul perioadei se determină în CG și afectează în totalitate rezultatul perioadei.

Conform OMFP numărul 1826 / 2003, costul perioadei este definit ca reprezentând cheltuielile generate de consumurile de bunuri și servicii aferente perioadei curente care nu se pot identifica pe obiectele de calculație stabilite deoarece nu participă efectiv la obținerea stocului, fiind generate de activitatea de ansamblu a întreprinderii, și cuprinde:

- a) pierderile de materiale, manoperă sau alte asemenea înregistrate peste limitele normal admise
- b) cheltuielile de depozitare cu excepția cazurilor în care astfel de costuri sunt necesare procesului de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație
- c) cheltuielile de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și la locul în care se găsesc în prezent
- d) costurile de desfacere
- e) regia fixă a secțiilor de producție aferentă gradului de neocupare a capacității de producție

Adesea în CG se determină și costul marginal sub forma sporului de cheltuieli totale antrenat de creșterea consumului de resurse pentru a spori cu o unitate producția:

$$C_{\text{marginal}} = \frac{\Delta \text{Costuri}}{\Delta Q} = \frac{C_1 - C_0}{Q_1 - Q_0}$$

Adesea CG este chemată să determine costurile ascunse și care se referă la cheltuielile ce nu pot fi puse în evidență prin intermediul procedurilor clasice ale CG. Ele sunt consecința economică a unor disfuncționalități (costul grevei, al absenteismului, etc.). Orice disfuncționalitate atrage după sine în mod necesar o reglare care are ca efect o supracheltuială. Supracheltuiala reprezintă un consum de resurse concretizat în:

- supraconsum de costuri
- suprasalarii (salariile acordate pe perioada cât nu au corespondent în muncă)
- supratimp (timpul necesar reglării disfuncționalităților)

2. Clasificarea cheltuielilor care formează costul producției

După conținutul economic → se face ținând cont de natura resurselor consumate (criteriu fundamental în CF: conturile clasei 6 „Conturi de cheltuieli”: 60 „Cheltuieli privind stocurile” (601, 602, etc.), 66 „Cheltuieli financiare” (666, etc.)).

În CG urmărirea cheltuielilor în vederea determinării costurilor stocurilor (P, L, S) se face în vederea realizării calculației pe articole de calculație.

Prezentăm în continuare nomenclatura pe articole de calculație:

- a) producție neterminată la începutul perioadei
- b) costuri directe:
 - b1) materii prime și materiale directe
 - b2) salarii directe
 - b3) asigurări și protecție socială a salariilor directe
 - b4) cheltuieli specifice de fabricație în anumite ramuri
- c) costuri indirecte: I costuri comune ale secțiilor de producție:

- c1) costuri indirecte variabile de producție ale secției (cheltuieli cu întreținerea și funcționarea utilajelor – CIFU)
- c2) costuri indirecte fixe (regia fixă a secției imputată rațional): cheltuielile generale ale secției

II cheltuieli financiare:

- c3) cheltuieli cu dobânzile
- c4) cheltuieli complementare dobânzilor

$a + b + c =$ costul de producție

d) cheltuieli de administrație = cheltuieli generale

e) cheltuieli de desfacere (cheltuieli comerciale)

$a + b + c + d + e =$ costul complet

Costul de producție este denumit și cost financiar sau fiscal fiind costul care se preia în CF în conturile de stocuri și de imobilizări.

Costul complet poate fi considerat un cost economic evidențind în mod clasic sau tradițional toate cheltuielile făcute cu resursele consumate pentru obținerea unui produs.

Clasificarea după locul unde sunt generate cheltuielile:

- cheltuieli directe și indirecte ale activității de bază → conturile 921, 923
- cheltuieli directe și indirecte ale activității auxiliare → contul 922
- cheltuieli de administrație (cheltuieli generale) → contul 924
- cheltuieli de desfacere (cheltuieli comerciale) → contul 925

După modul de includere în costul de producție:

- cheltuieli directe
- cheltuieli indirecte

Cheltuielile directe reprezintă echivalentul valoric al resurselor consumate, consum ce poate fi atribuit fără ambiguitate în costul produsului. Consumul de resurse directe exprimă o legătură de cauzalitate directă și nemijlocită cu bunul obținut. Cheltuielile directe se regăsesc în structura costului sub formă de materii prime și materiale directe, salarii directe, asigurări și protecție socială aferente salariilor directe. Se mai numesc și cheltuieli specifice sau individuale. Se evidențiază direct în contul 921 „CAB”.

Cheltuielile indirecte reprezintă echivalentul valoric al unor consumuri de resurse care nu se pot regăsi direct și nemijlocit în costul P, L, S decât ulterior după calcule intermediare de repartizare. Consumul acestor produse nu are o legătură directă cu un anumit produs ci este determinat de întreaga activitate a întreprinderii. Renunțarea la producerea unui produs nu aduce automat eliminarea consumurilor respective, ci deplasează efortul asupra celorlalte produse. Cheltuielile indirecte sunt în prealabil colectate pe centre de costuri și apoi repartizate în costul produselor pe baza unor criterii mai mult sau mai puțin convenționale. În grupa cheltuielilor indirecte de producție se includ:

- cheltuielile de regie variabile ale secției
- cheltuielile de regie fixe ale secției
- cheltuielile generale (de administrație)
- cheltuielile de desfacere

Conform Reglementărilor contabile actuale armonizate cu Directiva 4 a U.E. și cu Standardele internaționale de contabilitate, în costul de producție **NU** se vor include cheltuielile de administrație și de desfacere (tratate ca și costuri ale perioadei și afectează rezultatul).

După comportamentul cheltuielilor în raport cu evoluția volumului fizic al producției:

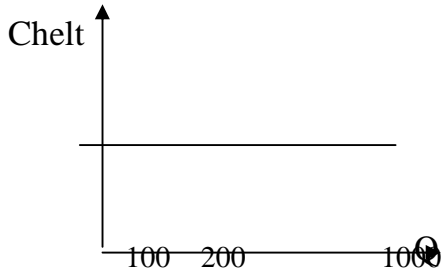
- cheltuieli variabile
- cheltuieli fixe

Cheltuielile variabile își modifică volumul în mod corespunzător și în același sens cu modificarea volumului fizic al producției. Ele pot fi tratate ca și o funcție a volumului fizic al producției: $C_{VT} = f(Q)$.

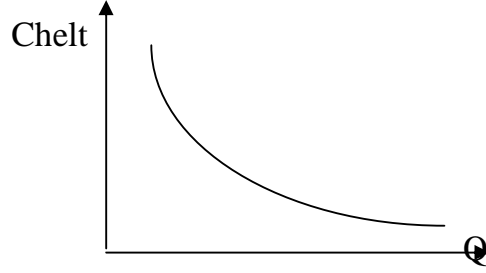
$$C_{vu} = \frac{C_{vT}}{Q} = \frac{f(Q)}{Q}$$

Cheltuielile variabile sunt egale cu cheltuielile operaționale deoarece sunt dependente de volumul și structura producției apărând odată cu activitățile și dispărând odată cu ele.

Cheltuielile fixe sau convențional constante sunt cheltuielile a căror mărime nu se modifică în funcție de evoluția volumului fizic al producției. Mărimea lor depinde de factorul timp: $C_F = f(t)$.



Evoluția cheltuielilor fixe totale



Evoluția cheltuielilor fixe unitare

Revenind la cheltuielile variabile, acestea pot fi grupate în:

- cheltuieli proporționale
- cheltuieli degresive
- cheltuieli regresive
- cheltuieli flexibile

Pentru a încadra cheltuielile în variabile și fixe se va calcula indicele de variabilitate (grad de

reacție):
$$I_V = \frac{\frac{C_1 - C_0}{Q_0} * 100}{\frac{Q_1 - Q_0}{Q_0} * 100} = \frac{I_C}{I_Q}$$
. Indicele de variabilitate este expresia comportamentului cheltuielilor,

respectiv reacția lor la o variație a volumului producției.

Dacă Q este crescător:

$I_V = 0$ → cheltuielile sunt fixe

$I_V = 1$ → cheltuielile sunt variabile de tip proporțional

$I_V \in (0, 1)$ → cheltuielile sunt variabile cu comportament subproporțional, deci degresive

$I_V > 1$ → cheltuielile sunt variabile cu comportament peste proporțional, progresive

$I_V < 0$ → cheltuielile sunt variabile cu comportament regresiv

Evoluția costurilor antrenează diferite efecte asupra rezultatului care se pot determina cu ajutorul următoarelor relații:

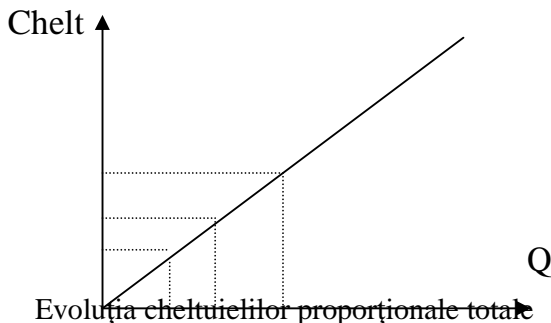
$$E = C_0 \left(\frac{Q_1}{Q_0} - 1 \right) (1 - I_V)$$

$$E = C_{u_0} (Q_1 - Q_0) (1 - I_V)$$

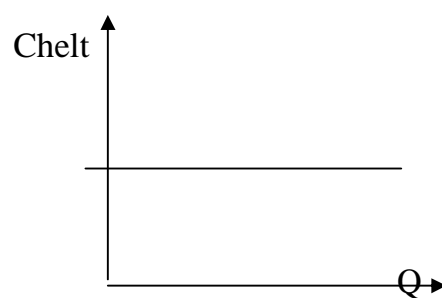
$$E = Q_1 (C_{u_0} - C_{u_1})$$

Cheltuielile proporționale au $I_V = 1$, cresc în totalitatea lor sau descresc în aceeași proporție cu creșterea sau descreșterea volumului fizic al producției. Efectul rezultatului este 0.

Ex.: cheltuielile cu materialele directe, cu salariile directe

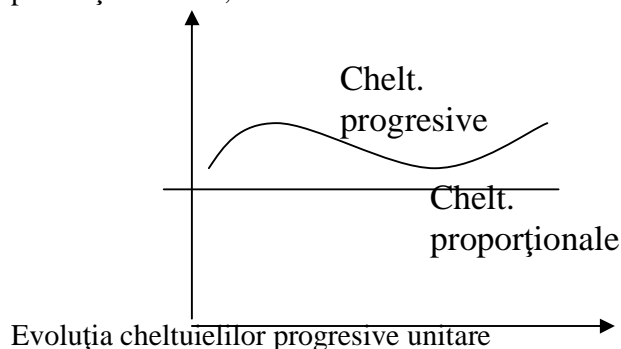
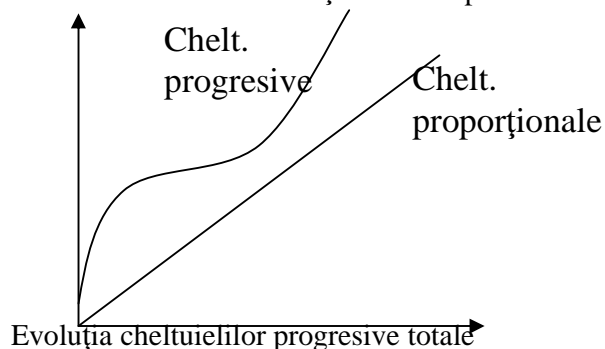


Evoluția cheltuielilor proporționale totale



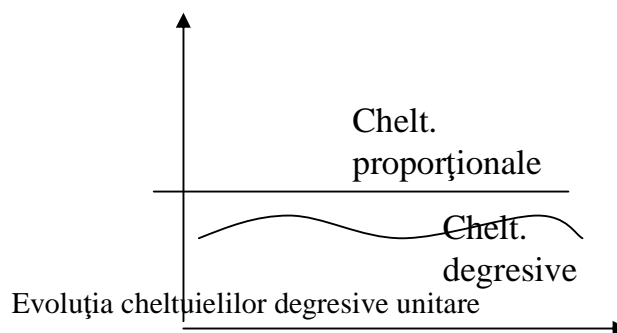
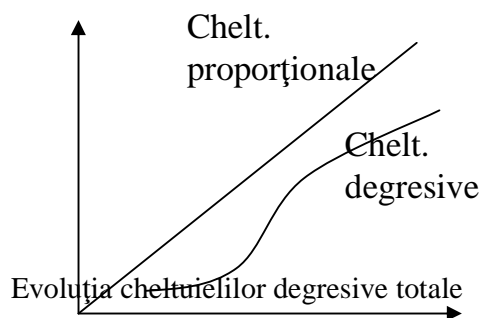
Evoluția cheltuielilor proporționale unitare

Cheltuielile progresive au un ritm de creștere superior față de volumul fizic al producției. $I_v > 1$ ceea ce duce la un efect < 0 asupra profitului. Generează pierderi și evidențiază o proastă gestionare a resurselor. Cauze de apariție: încadrarea masivă cu lucrători fără calificare corespunzătoare, creșterea tarifului de salarii fără creșterea corespunzătoare a producției muncii, etc.

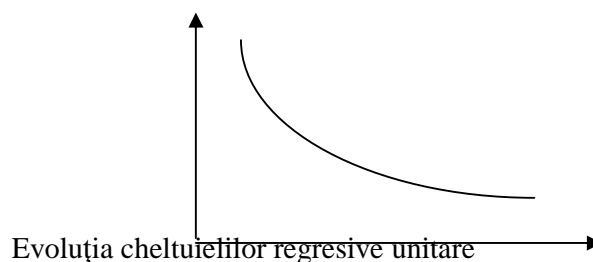
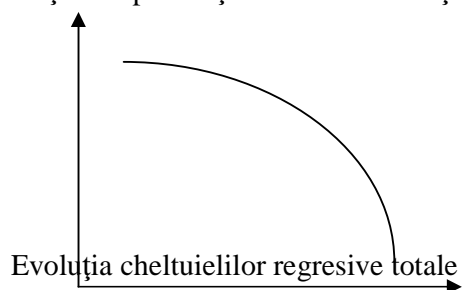


Cheltuielile degresive cresc într-o proporție mai mică decât volumul fizic al producției, adică subproporțional. Pe unitatea de produs ele scad, efectul în rezultat este pozitiv, benefic.

Ex.: cheltuielile cu salariile muncitorilor, CIFU



Cheltuielile regresive sunt acele cheltuieli care, în totalitatea lor într-o perioadă de timp dată, la o creștere a producției scad. Ele scad și pe unitatea de produs.



Aplicație

Calculația costului de producție și a costului complet

Luna martie a fost prima lună de producție pentru întreprinderea X care fabrică butoaie pentru bere. În acest sens, în cursul lunii martie au loc următoarele operații:

- cumpărări:
 - tablă subțire (TS): 15.000 kg; 4€ / kg
 - tablă groasă (TG): 12.000 kg; 5€ / kg
 - dopuri: 8.000 buc; 3,6 € /buc

În pentru TS și TG sunt cuprinse și cheltuielile de transport: 0,1 € / kg. Pentru dopuri nu se prevăd cheltuieli de transport.

Atelierul A fabrică cilindrii (5.500 buc) consumând pentru aceștia:

- TS: 11.200 kg
- cheltuieli de fabricație totale: 16.560 €

Atelierul B fabrică fundurile și capacele (5.600 funduri, 5.800 capace) consumând:

- 8.540 TG din care:
 - 4.480 kg pentru funduri
 - 4.060 kg pentru capace
- cheltuieli de fabricație: 8.000 €:
 - 3.360 € pentru funduri
 - 4.640 € pentru capace

Atelierul C de montaj a finisat în martie 5.250 de butoaie pentru care s-au consumat:

- 5.300 cilindrii
- 5.275 funduri
- 5.300 capace
- 5.400 dopuri
- cheltuieli de montaj: 9.004 €

Vânzări: - 5.000 butoaie cu 28,5 €

- cheltuieli de desfacere: 5.000 €

Se cere:

- 1) costul de achiziție pentru TS și TG
- 2) costul de producție pentru fiecare semifabricat în parte și a produsului finit
- 3) costul complet și rezultatul aferent producției vândute
- 4) corelarea rezultatului analitic cu rezultatul din CF

1) Cost de achiziție

Explicație	TS			TG		
	Q	P _u	Val	Q	P _u	Val
Preț de cumpărare	15.000	4	60.000	12.000	5	60.000
Cheltuieli de transport	15.000	0,1	1.500	12.000	0,1	1.200
Cost de achiziție	15.000	4,1	61.500	12.000	5,1	61.200

$$\frac{61.500}{15.000} = 4,1$$

$$\frac{61.200}{12.000} = 5,1$$

2) Cost de producție

- al semifabricatului cilindrii

Explicație	Cilindrii		
	Q	P _u	Val
TS consumată	11.200	4,1	45.920
Cheltuieli de fabricație atelier A			16.560
Cost de producție	5.500	11,36	62.480

$$\frac{62.480}{5.500} = 11,36$$

- al semifabricatelor funduri și capace

Explicație	Funduri			Capace		
	Q	P _u	Val	Q	P _u	Val
TG consumată	4.480	5,1	22.848	4.060	5,1	20.706
Cheltuieli de fabricație atelier B			3.360			4.640
Cost de producție	5.600	4,68	26.208	5.800	4,37	25.346

$$\frac{26.208}{5.600} = 4,68$$

$$\frac{25.346}{5.800} = 4,37$$

- al produsului final butoaie

Explicație	Butoaie		
	Q	P _u	Val
Cilindrii	5.300	11,36	60.208
Funduri	5.275	4,68	24.687
Capace	5.300	4,37	23.161
Dopuri	5.400	3,6	19.440
Cheltuieli de montaj atelier C			9.004
Cost de producție	5.250	26	136.500

$$\frac{136.500}{5.250} = 26$$

3) **Cost complet** al producției vândute

Explicație	Q	P _u	Val
Cost de producție aferent cantității vândute	5.000	26	130.000
Cheltuieli de administrație			-
Cheltuieli de desfacere			5.000
Cost complet	5.000	27	135.000

$$\frac{135.000}{5.000} = 27$$

CA = 5.000 butoaie * 28,5 = 142.500 €

Rezultat analitic = CA – Cost complet = 142.500 – 135.000 = 7.500 (profit)

4) **reconstruirea contului de rezultate din CF** (contul 121)

-	121	+
135.000	142.500	
	S _C = 7.500 (profit)	

Cap. 4 Organizarea calculației costurilor

1. Generalități privind organizarea calculației costurilor

Organizarea calculației costurilor pleacă de la opțiunea unui anumit sistem de calculație a costurilor, opțiune care are la bază: nomenclatura funcțiilor executate, tehnologia și organizarea producției, obiectivele urmărite de managementul societății.

Odată ce s-a optat pentru un sistem de calculație anume, pentru implementarea sa se parcurg următoarele **etape**:

- 1) identificarea purtătorilor de costuri și a unității de calculație
- 2) stabilirea locurilor / sectoarelor de costuri
- 3) stabilirea sistemului de documente și formularele de evidență necesară
- 4) stabilirea perioadei de calculație și a timpului în care se face raportarea costului și a abaterilor

Locurile sau sectoarele de costuri dețin un loc important în calculația costurilor. Ele se pot defini astfel: subdiviziuni ale cadrului tehnico-productiv, organizatoric și administrativ al întreprinderii în raport de care se organizează planificarea și urmărirea analitică a cheltuielilor de producție.

Purtătorii de costuri reprezintă P, L, S ca rezultat material concret al procesului de producție. Obținerea P, L, S reprezintă cauza cheltuielilor de producție și desfacere.

Drept purtătoare de costuri, producția poate fi luată în considerare fie în ansamblul său, fie la nivelul unui singur purtător de P, L, S ceea ce constituie de fapt forma cea mai reprezentativă a purtătorilor de costuri.

O atenție deosebită trebuie acordată gradului de finisare a producției ca purtător de costuri, făcându-se distincții între producția terminată și producția neterminată.

Determinarea costului unitar presupune ca producția obținută să poată fi exprimată cantitativ cu ajutorul unei unități de calculație:

- unități fizice
- unități convenționale

Unitățile fizice sunt unități de măsură tehnice (m, m², m³, bucăți, duzină, l, hl, etc.). Exprimarea în unități fizice este condiționată de existența omogenității naturale a producției.

Unitățile convenționale se folosesc când nu există omogenitate naturală a producției. Ele pot îmbrăca una din formele:

- unități tehnice de măsură privite în raport cu o caracteristică calitativă esențială a produsului (hl lapte cu 3% grăsime)
- unități de timp (ore funcționare utilaje, ore manoperă)
- forma abstractă a unor cifre de echivalare obținute prin calcul, prin calcularea unei particularități care este comună tuturor produselor

Acest procedeu presupune stabilirea caracteristicilor comune producției, caracteristici care stau la baza stabilirii coeficientului de echivalență.

Aplicație

În luna martie, producția unei fabrici de sticlă s-a concretizat în:

- 200.000 borcane 1 l
- 160.000 borcane 0,75 l
- 40.000 borcane 0,5 l

Această producție a ocazionat cheltuieli directe și indirecte de 281.600.000 lei.

Se va determina costul unitar pe fiecare fel de borcan.

Se calculează coeficientul de echivalență (k_e) în funcție de consumul specific de materie primă (sticlă topită). Produsul etalon este borcanul de 1 l, astfel:

- pentru borcanul de 1 l se consumă 400 gr
- pentru borcanul de 0,75 l se consumă 320 gr
- pentru borcanul de 0,5 l se consumă 240 gr

$$k_{e_{1l}} = \frac{400}{400} = 1$$

$$k_{e_{0,75l}} = \frac{320}{400} = 0,8$$

$$k_{e_{0,5l}} = \frac{240}{400} = 0,6$$

Se determină producția în unități echivalente:

Sortiment	Q fizică	k_e	Q în unități echivalente
1 l	200.000	1	200.000
0,75 l	160.000	0,8	128.000
0,5 l	40.000	0,6	24.000
TOTAL			352.000

$$200.000 * 1 = 200.000$$

$$160.000 * 0,8 = 128.000$$

$$40.000 * 0,6 = 24.000$$

Se calculează costul / unitate echivalentă:

$$C_{ue} = \frac{CT}{Q_{ue}} = \frac{281.600.000}{352.000} = 800 \text{ lei/buc}$$

Se calculează costurile unitare pe fiecare sortiment:

Sortiment	C_{ue}	k_e	Cost unitar
1 l	800	1	800
0,75 l	800	0,8	640
0,5 l	800	0,6	480

$$800 * 1 = 800$$

$$800 * 0,8 = 640$$

$$800 * 0,6 = 480$$

Se calculează costurile totale pe fiecare sortiment:

Sortiment	Cost unitar	Q fizică	Costuri totale
1 l	800	200.000	160.000.000
0,75 l	640	160.000	102.400.000
0,5 l	480	40.000	19.200.000
TOTAL			281.600.000

Unitățile de calcul convenționale au de regulă un caracter intermediar, costul fiecărui produs se stabilește în final în raport cu unitatea de măsură fizică.

2. Principiile calculației costurilor

1. Principiul delimitării în timp a cheltuielilor de producție

Acest principiu este de fapt o transpunere a principiului independenței exercițiului preluat din CF. Transpus în CG înseamnă că fiecărei perioade de calculație i se atribuie cheltuielile aferente producției fabricate, indiferent de momentul în care au fost efectuate.

Astfel, alături de cheltuielile curente de producție (C_i) apar și cheltuielile cu producția neterminată la începutul lunii (C_j) și cheltuielile anticipate. În aceste condiții, cheltuielile aferente producției finite (C_{PF}) vor fi: $C_{PF} = C_i + C_j - C_f$, unde C_f – cheltuielile cu producția neterminată la sfârșitul lunii.

În cheltuielile curente ale perioadei este inclusă și cota cheltuielilor anticipate aferente perioadei.

Ex.:

→ în CF: 658 „Alte cheltuieli de exploatare” = 471 „Cheltuieli în avans”

- în decembrie – abonament revistă trim. I: 30.000 lei

471 = 512

- ian.: 658 = 471 10.000

- febr.: 658 = 471 10.000

- martie: 658 = 471 10.000

471 – o creanță a anului precedent (2002) asupra anului în curs (2003)

471		
2002) 30.000	10.000	
	10.000	2003
	10.000	

2. Principiul delimitării cheltuielilor aferente producției finite de cele aferente producției neterminate

→ în CF: prod. neterminată_{inițială}: 711 = 331

→ în CG: prod. neterminată_{inițială}: 921 = 901

→ în CF: prod. neterminată_{finală}: 331 = 711

→ în CG: prod. neterminată_{finală}: 933 = 921 (obținerea prod. neterminate_{finală})

901 = 933 (transferarea spre CF)

3. Principiul delimitării cheltuielilor de producție în spațiu

Acest principiu presupune 2 aspecte:

1) delimitarea cheltuielilor de exploatare pe activități, astfel:

- cheltuieli de fabricație propriu-zise (921, 922, 923)

- cheltuieli de administrație (924)

- cheltuieli de desfacere (925)

2) urmărirea cheltuielilor pe fiecare secție, atelier sau centru de responsabilitate în parte, astfel:

- 922 sau 922

analitic Centrala Electrică

analitic Atelier

- 923

secția 1...

4. Principiul separării cheltuielilor de exploatare de cheltuielile ocazionate de celelalte activități (extraordinară, financiară) care nu se includ în costul de producție, făcând obiect al CG

5. Principiul delimitării costului subactivității potrivit căruia cheltuielile fixe generate de subactivități (gradul de neocupare a capacității de producție) nu se vor include în costul produselor, ci vor afecta rezultatul exercițiului.

- evidența delimitării costului subactivității:

902 = 923

cost subactiv. chelt. de regie fixă aferente gradului de neoc. a capacității de producție

- transmiterea către CF:

901 = 902

cost subactiv.

!!!NOTĂ!!!

Costul subactivității este tratat ca și cost de producție.

6. Principiul decontării sau imputării cheltuielilor se poate face asupra costului produsului sau rezultatului. Sunt mai multe criterii de decontare, cel recunoscut în legislația românească este criteriul rațional de imputare a cheltuielilor fixe, proporțional cu gradul de activitate, fără să fie însă excluse și alte criterii: criteriul ocazionării, criteriul contribuției, de acoperire.

Cap. 5 Procedee folosite în calculația costurilor

Se folosesc:

- procedee comune **tuturor** calculațiilor:
 - delimitarea cheltuielilor pe purtători de costuri sau pe centre de costuri
 - separarea costurilor aferente produselor finite de cele aferente producției neterminate
- procedee comune **anumitor** calculațiilor:
 - repartizarea cheltuielilor indirecte
 - delimitarea cheltuielilor în variabile și fixe
- procedee **specifice** anumitor calculațiilor:
 - determinarea $\pm \Delta$ abaterilor de la costurile standard, etc.

1. Procedee de delimitare a cheltuielilor pe purtători de costuri sau pe centre de costuri

Cheltuielile directe sunt delimitate încă din faza primară pe purtători de costuri.

Cheltuielile indirecte sunt în prima fază delimitate pe centre de costuri (de calculație).

În cadrul acestor procedee de delimitare se înscriu următoarele **tehnici** mai frecvent utilizate:

1) *procedeul ponderării cantității (Q) cu prețurile (p) sau tarifele (t)*

Ex.:

- valoarea materiei consumate \Rightarrow costul cu materia primă:
$$C_{mp} = Q_{mp} * p_{mp}$$
- costul cu salarii pe tipuri de operații; i – tipul de operație:
$$C_{S_i} = t_i * timp_i$$

2) *procedeul cotelor procentuale aplicate asupra unor valori absolute*

Ex.:

- costurile generate de amortizare:
$$C_{amortizare} = V_i * \text{cota de amortizare}$$
- costurile cu asigurarea socială:
$$C_{AS} = \text{Fond salarii} * \% \text{ stabilită de lege (22,5\%)}$$
- costurile cu protecția socială:
$$C_{PS} = \text{Fond salarii} * \% \text{ stabilită de lege (4,5\%)}$$
- costurile cu asigurarea socială de sănătate:
$$C_{ASS} = \text{Fond salarii} * \% \text{ stabilită de lege (7\%)}$$

3) *procedul defalcării în cote în raport cu numărul perioadelor de gestiune (sistemul abonamentelor)*

Ex.:

- abonamente achitate în ianuarie pentru anul 2004 → 1.200.000 (la reviste)

(în ian.) % = 512 1.200.000

1.000.000 658

100.000 471

- lunar = $\frac{1.200.000}{12} = 100.000$ lunar

(în febr.) 100.000 658 = 471 100.000

- pentru colectarea cheltuielilor indirecte pe purtători de costuri:

921 „CAB” = 901 „DIPC”

-produs A

B

C

-comanda X

Y

-faza α

β

etc.

- pentru colectarea cheltuielilor indirecte pe centre de costuri:

% = 901 „DIPC”

922 „CAA”

-centrala electrică

-centrala de apă

923 „CIP”

-S1

-S2

924 „CGA”

925 „CD”

2. Procedee de repartizare a cheltuielilor indirecte

Cheltuielile indirecte sunt colectate în cursul lunii pe centre de costuri și se vor repartiza (se vor imputa) în costul produselor (deci pe purtător de costuri) prin procedul suplimentării.

Din categoria **cheltuielilor indirecte** fac parte:

- costuri indirecte de producție (comune ale secției de producție):

- de regie variabile → se impută integral în costul P, L, S

- de regie fixe → aferente gradului de ocupare a capacității de producție → se impută în costul P, L, S

→ aferente gradului de neocupare a capacității de producție ⇒ cost al perioadei

- costuri generale de administrație ⇒ cost al perioadei

- costuri de desfacere ⇒ cost al perioadei

Se pune problema imputării costurilor generale și a costurilor de desfacere doar atunci când se calculează costul complet pentru producția vândută.

Procedee de suplimentare:

1) Procedul suplimentării în forma clasică (cu coeficient unic sau global)

➤ se alege o bază de repartizare comună tuturor produselor: Br_j ; $j = 1 - n$ sortimente

➤ se determină coeficientul de repartizare sau suplimentare (k_s): $k_s = \frac{\text{Costuri indirecte totale}}{\sum_{j=1}^n Br_j}$

➤ se determină cota de costuri indirecte aferentă fiecărui produs: $C_{ij} = Br_j * k_s$

Ex.:

Baze:

A – salarii directe	1.000.000
B – salarii directe	6.000.000
C – salarii directe	3.000.000
	$\Sigma = 10.000.000$

Costuri indirecte totale: 100.000.000

$$k_s = \frac{100.000.000}{10.000.000} = 10$$

$$C_{iA} = 1.000.000 * 10 = 10.000.000$$

$$C_{iB} = 6.000.000 * 10 = 60.000.000$$

$$C_{iC} = 3.000.000 * 10 = 30.000.000$$

2) *Procedeul suplimentării clasic (cu coeficienți diferențiați)*

- pentru fiecare categorie de costuri indirecte se alege câte o bază de repartizare diferențiată (altă bază)

Ex.:

- pentru CIFU – baza poate fi: ore funcționare
- pentru CGS – baza poate fi: salarii directe sau materia directă

3) *Procedeul suplimentării clasic (cu coeficienți selectivi)*

- ✓ pentru fiecare categorie de costuri indirecte se alege o bază de repartizare diferențiată
- ✓ se aplică (impută) selectiv ținând cont de fazele parcurse de produse (respectiv secțiile parcurse de produse)

Aplicație

- produsul A trece prin secțiile S_1 și S_2
- produsul B trece doar prin secția S_2
- coeficientul de suplimentare CIFU:
 - pentru S_1 : 15.000.000 lei
 - pentru S_2 : 20.000.000 lei
 - 35.000.000 lei
- coeficientul de suplimentare CGS:
 - pentru S_1 : 10.000.000 lei
 - pentru S_2 : 15.750.000 lei
 - 25.750.000 lei

(pentru CIFU) $Br_{\text{ore funcționare}}$:

- pentru S₁: 25.000 ore (pentru produsul A)
- pentru S₂: - 10.000 ore (pentru produsul A)
- 40.000 ore (pentru produsul B)
50.000 ore

(pentru CGS) Br_{salarii directe}:

- pentru S₁: 12.500.000 (pentru produsul A)
- pentru S₂: - 7.000.000 (pentru produsul A)
- 10.500.000 (pentru produsul B)
17.500.000

Se calculează coeficienții de suplimentare selectivi pe grupe de cheltuieli astfel:

Explicații	S ₁	S ₂
$k_s = \frac{\text{CIFU}}{\sum \text{Nr.ore}}$	$\frac{15.000.000}{25.000} = 600$	$\frac{20.000.000}{50.000} = 400$
$k_s = \frac{\text{CGS}}{\sum \text{Salarii directe}}$	$\frac{10.000.000}{12.500.000} = 0,8$	$\frac{15.750.000}{17.500.000} = 0,9$

Pe baza coeficienților astfel stabiliți, se determină cota de costuri comune ce revine fiecărui produs în parte:

Explicații	S ₁			S ₂			TOTAL cotă
	Br	k _s	cota	Br	k _s	cota	
CIFU							35.000.000
-pentru A	25.000	600	15.000.000	10.000	400	4.000.000	19.000.000
-pentru B	-	-	-	40.000	400	16.000.000	16.000.000
CGS							25.750.000
-pentru A	12.500.000	0,8	10.000.000	7.000.000	0,9	6.300.000	16.300.000
-pentru B	-	-	-	10.500.000	0,9	9.450.000	9.450.000

Cota unitară (cota pe P, L, S):

- A = 1.000 buc
- B = 800 buc

$$\text{CIFU}_{/A} = \frac{19.000.000}{1.000} = 19.000 \text{ lei/buc}$$

$$\text{CGS}_{/A} = \frac{16.300.000}{1.000} = 16.300 \text{ lei/buc}$$

$$\text{CIFU}_{/B} = \frac{16.000.000}{800} = 20.000 \text{ lei/buc}$$

$$\text{CGS}_{/B} = \frac{9.450.000}{800} = 11.812,5 \text{ lei/buc}$$

4) Procedul suplimentării sub forma cifrelor relative de structură

- se alege baza de repartizare: Br_j, j = 1 – n

- se determină greutatea specifică a fiecărei baze în total: $gr_s = \frac{Br_j}{\sum_{j=1}^n Br_j}$

- se determină cota de costuri indirectă aferentă fiecărui produs: C_{ij} = gr_s * cost indir.

Ex.:

Baze:

A – salarii directe 1.000.000

B – salarii directe 6.000.000

C – salarii directe 3.000.000

$$\underline{\sum = 10.000.000}$$

Costuri indirecte totale: 100.000.000

$$gr_{s_A} = \frac{1.000.000}{10.000.000} = 0,1$$

$$gr_{s_B} = \frac{6.000.000}{10.000.000} = 0,6$$

$$gr_{s_C} = \frac{3.000.000}{10.000.000} = 0,3$$

$$\text{cota } C_{iA} = 0,1 * 100.000.000 = 10.000.000$$

$$\text{cota } C_{iB} = 0,6 * 100.000.000 = 60.000.000$$

$$\text{cota } C_{iC} = 0,3 * 100.000.000 = 30.000.000$$

100.000.000

De regulă, în costul de producție se include prin imputare (repartizare) doar costurile indirecte de producție variabile și costurile indirecte fixe aferente gradului de ocupare a capacității de producție.

Costuri indir. fixe aferente gradului de ocupare = costuri fixe totale * $\frac{\text{grad de ocupare real}}{\text{grad de ocupare normal}}$

Costuri indir. fixe aferente gradului de neoc = costuri fixe totale * $\left(1 - \frac{\text{grad de ocupare real}}{\text{grad de ocupare normal}}\right)$

%	= 923 „CIP”
902 „DIPO”	-CIFU
-costul subactivității	-CGS

(pt.costurile fixe aferente gradului de neocupare)

921 „CAB”

-A

-B

-C

De regulă, cheltuielile generale și cele de desfacere nu se includ în costul de producție, ci reprezintă cost al perioadei. Totuși pentru a calcula costul complet aferent producției vândute se procedează la repartizarea acestora folosind diferite baze (de exemplu pentru cheltuielile de desfacere se folosește ca bază de repartizare cifra de afaceri realizată la fiecare produs sau activitate în parte).

Cursul 8

3. Procedee de delimitare a cheltuielilor în variabile și fixe

- se utilizează în:

- calculația direct-costing
- bugetarea cheltuielilor indirecte la calcul standard-cost
- calculația – bugetarea costurilor

Această delimitare a cheltuielilor în variabile și fixe este utilizată când este vorba de cheltuieli de regie mixte (care au în structura lor cheltuieli fixe și variabile și despre care trebuie să se știe în planificare și în analiză cât este partea variabilă și cât este partea fixă).

Cele mai cunoscute **procedee** sunt:

1) **Procedeul celor mai mici pătrate** presupune parcurgerea următoarelor etape:

- determinarea volumului mediu de activitate pe o anumită perioadă „t” ($t = 1 \dots n$): $\bar{Q} = \frac{\sum_{t=1}^n Q_t}{n}$, n – numărul perioadelor
- determinarea cheltuielilor medii ($CV + CF = C$) pe aceeași perioadă: $\bar{Ch} = \frac{\sum_{t=1}^n Ch_t}{n}$
- abaterea de volum de activitate (X_t): $X_t = Q_t - \bar{Q}$
- abaterea de cheltuieli (Y): $Y = Ch_t - \bar{Ch}$
- determinarea cheltuielilor variabile unitare: $C_{vu} = \frac{\sum X_t Y_t}{\sum X^2}$
- determinarea cheltuielilor variabile totale: $C_{VT} = C_{vu} * Q_t$
- determinarea cheltuielilor fixe totale: $C_{FT} = Ch. \text{ totale}_t - C_{VT}$

Aplicație 1

Exemplificarea acestui procedeu este redată la pagina 87 (date din tabelul 1).

2) **Procedeul punctelor de maxim și minim** presupune parcurgerea următoarelor etape:

✓ determinarea cheltuielilor variabile unitare: $C_{vu} = \frac{\text{Ch. totale max} - \text{Ch. totale min}}{Q_{\max} - Q_{\min}} = \frac{\Delta \text{Ch. var.}}{\Delta Q}$

✓ determinarea cheltuielilor variabile totale ale perioadei planificate: $CVT = C_{vu} * Q_{pl}$

!!! NOTĂ!!! Dacă se dorește o reducere a cheltuielilor variabile cu un anumit procent $\Rightarrow CVT_{pl} = CVT * \% \text{ de reducere care se va scade din CVT}$.

Reluând exercițiul anterior (cu datele din tabelul 1) și aplicând procedeul punctelor de maxim și de minim $\Rightarrow C_{vu} = \frac{55.920.000 - 52.320.000}{6.480 - 5.580} = 4.000 \text{ lei/ora}$

- pe luna iulie: $CVT = 7.200 \text{ ore} * 4.000 = 28.800.000 \text{ lei}$

$CF = CT_{iunie} - CVT_{iunie} = 30.000.000 - 28.800.000 = 1.200.000$

3) Procedeul analitic presupune analizarea atentă a caracterului variabil, fix sau semivariabil a fiecărui element de cheltuieți din cadrul unei grupe de cheltuieli analizate. Calculația standard-cost o folosește de regulă pentru determinarea cheltuielilor de regie standard pentru fiecare sector în parte.

Baza de calcul a standardelor pentru fiecare cheltuială în parte o reprezintă media acestora pe ultimii 5 ani. Cheltuielile fixe standard vor fi considerate la nivelul mediu al acestora pe perioadele analizate.

Cheltuielile variabile standard se vor determina în funcție de volumul producției standard și costurile variabile unitare corectate eventual cu un procent de reducere.

Cheltuielile semivariabile / mixte presupun separarea părții variabile de partea fixă folosindu-se procedeul punctelor de maxim și minim.

Aplicație 2

Vezi exemplu și date din tabelul 2, pagina 89

Standarde pentru cheltuielile fixe:

- amortizarea clădirilor și utilajelor: 1.210 mil
- salarii pers. de conducere din secții: 300 mil

Cheltuieli fixe standard: 1.510 mil

Standarde pentru cheltuielile variabile:

- reparații și întreținere utilaje:

$$C_{vu} = \frac{CV}{Q} = \frac{672 \text{ mil}}{48.000} = 14.000 \text{ lei/ora}$$

$$CV_{pl} = 60.000 * 14.000 = 840 \text{ mil}$$

$$CV_{pl_{N+6}} = 840 \text{ mil} - 2\% * 840 \text{ mil} = 823.200.000$$

- energie în scop tehnologic:

$$C_{vu} = \frac{CV}{Q} = \frac{480 \text{ mil}}{48.000} = 10.000 \text{ lei/ora}$$

$$CV_{pl} = 60.000 * 10.000 = 600 \text{ mil}$$

$$CV_{pl_{N+6}} = 600 \text{ mil} - 2\% * 600 \text{ mil} = 588 \text{ mil}$$

$$CV_{\text{totale}_{N+6}} = 823.200.000 + 588.000.000 = 1.411.200.000$$

Standarde pentru cheltuieli semivariabile:

- salarii muncitori:

$$C_{vu} = \frac{415.000.000 - 400.000.000}{50.000 - 47.000} = 5.000$$

$$CV_{\max} = 50.000 * 5.000 = 250.000.000$$

$$\Rightarrow CF_{\max} = 415.000.000 - 250.000.000 = 165.000.000$$

$$CF_{N+6} = 165.000.000$$

$$CV_{pl} = 60.000 * 5.000 = 300.000.000$$

$$CV_{N+6} = 300.000.000 - 2\% * 300.000.000 = 294.000.000$$

$$CT_{N+6} = 165.000.000 + 294.000.000 = 459.000.000$$

- energie în scop gospodăresc:

$$C_{vu} = \frac{309.000.000 - 300.000.000}{50.000 - 47.000} = 3.000 \text{ lei/ora}$$

$$CV_{\max} = 50.000 * 3.000 = 150.000.000$$

$$\Rightarrow CF_{\max} = 309.000.000 - 150.000.000 = 159.000.000$$

$$CF_{N+6} = 159.000.000$$

$$CV_{pl} = 60.000 * 3.000 = 180.000.000$$

$$CV_{N+6} = 180.000.000 - 2\% * 180.000.000 = 176.400.000$$

$$CT_{N+6} = 159.000.000 + 176.400.000 = 335.400.000$$

Bugetul de cheltuieli de regie pentru S1 în exercițiul N+6

Elemente de cheltuieli	Nivelul (milioane)
CF	1.510
- amortizarea clădirilor și utilajelor	1.210
- salarii pers. de conducere din secții	300
CV	1.411,2
- reparații și întreținere utilaje	823,2
- energie în scop tehnologic	588
CSemivariabile	794,4
- salarii muncitori	459
- energie în scop gospodăresc	335,4
TOTAL CCS	3.715,6

4. Determinarea cantitativă și valorică a producției în curs de execuție

Se consideră producție în curs de execuție producția care nu a trecut prin toate fazele de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic, precum și lucrurile și serviciile aflate în curs de execuție neterminate la data calculării costurilor.

Valoarea producției se determină prin metoda inventarierii (metoda directă) sau prin metoda contabilă (metoda indirectă).

1. Metoda inventarierii presupune:

~ determinarea cantitativă a producției neterminate: se face prin inventarierea stocurilor de produse aflate în curs de fabricație (cântărire, măsurare, numărare piese) care se scriu în „Listele de inventariere” indicându-se totodată gradul de finisare tehnică a produselor respective

~ evaluarea producției neterminate: se poate face în funcție de gradul de finisare tehnică (pe piese și pe operații sau pe baza costului mediu pe om-ore-normă)

Gradul de finisare tehnică este de 2 feluri:

- global
- forfetar

Evaluarea globală presupune înmulțirea procentului stabilit de finisare tehnică cu costul prestabilit al semifabricatului aflat în curs de execuție, calculul efectuându-se pe articole de calculație. Dezavantajul reprezintă faptul că materiile prime intervin la începutul procesului tehnologic și nu în cotă procentuală.

Evaluarea forfetară se face pe fiecare componentă de cheltuieli eliminând neajunsul anterior în sensul că valoarea materiilor prime este luată în calcul din prima fază a procesului tehnologic și se procedează la colectarea, în funcție de gradul de finisare, numai a manoperei directe și a cheltuielilor generate de secțiile de producție.

Evaluarea pe piese și pe operații se realizează ponderând stocurile constatate de producție neterminată cu costurile unitare directe din fișele tehnologice din fiecare stadiu realizat la care se adaugă cheltuielile indirecte de fabricație în cotele stabilite prin procedeul suplimentării. Dezavantajul e că producția neterminată este evaluată la un cost standard ceea ce contravine legii care impune evaluarea producției neterminate la cost efectiv de producție.

Evaluarea pe baza costului mediu om-ore-normă presupune transformarea producției neterminate în ore-normă, calcularea costului pe oră-om-normă și ponderea numărului de ore-om cu costul pe oră-om aferent fiecărui stoc a producției neterminate. Dezavantajul este acela că necesită volum mare de muncă pentru transformarea producției neterminate în ore-om-normă.

2. Metoda contabilă se poate aplica doar dacă se realizează calculația pe comenzi, costul efectiv al producției neterminate la comenzile care la sfârșitul lunii nu sunt finisate este dat de totalul cheltuielilor colectate la comanda respectivă.

Dezavantajul apare în situația în care în cursul lunii au fost predate parțial produse din cadrul comenzii, decontarea s-a făcut la cost prestabilit standard, iar abaterile față de costul efectiv vor fi preluate în întregime de ultimul lot din comanda respectivă.

Indiferent de metoda folosită pentru determinarea valorii producției neterminate, regula este: producția neterminată la începutul perioadei se adună la cheltuielile din cursul lunii, iar valoarea producției neterminate la sfârșitul lunii se scade din cheltuieli.

Costul producției finite = Valoarea PN_0 inițiale + Cheltuieli curente - Valoarea PN_1 finale

Înregistrarea contabilă a producției neterminate la sfârșitul perioadei în cost efectiv:

$$933 = 921$$

- decontarea acesteia: $902 = 933$

$$901 = 933$$

În contabilitatea financiară: $331 = 711$

5. Procedee de calcul a costului pe unitatea de produs

În principiu, costul unitar se determină ca raport între totalul cheltuielile colectate și cantitatea producției obținute:

$$C_u = \frac{CT}{Q}$$

Procedul diviziunii simple se poate aplica doar la determinarea costului unitar în cazul producției perfect omogene și când nu rezultă producție secundară.

Procedul valorii rămase se aplică atunci când din procesul de producție rezultă concomitent cu produsul principal unul sau mai multe produse secundare, iar cheltuielile de producție sunt evidențiate global.

Costul unitar pentru produsul principal se determină raportând cheltuielile rămase după ce acestea au fost diminuate cu valoarea produselor secundare la cantitatea de produse principale:

$$C_{up} = \frac{CT - \sum_{i=1}^n q_i * p_i}{Q_p}$$

unde: q_i - cantitatea de produse secundare „i”

p_i - prețul de evaluare al producției secundare „i”

Q_p - cantitatea produselor principale

Frecvent întâlnită în agricultură unde la grâu din cheltuielile totale colectate trebuie scăzută valoarea produselor secundare (paie), cheltuielile rămase raportându-se la cantitatea produselor principale (grâu boabe).

Problema care se pune este cea a prețului folosit la evaluarea produselor secundare (p_i). Unii autori susțin că poate fi prețul posibil de vânzare care trebuie diminuat cu profitul planificat.

Ex.:

Prețul de vânzare pentru produsele secundare = 8€ / buc Pentru evaluarea produselor secundare se va folosi costul de producție de 7,3€ / buc dacă profitul planificat este de 10%:

$$C_{p3} = 8 - \frac{8 * 10}{100} = 7,2$$

Procedul coeficienților de echivalență se aplică în întreprinderile cu producție cuplată, în producția sortodimensională și tipodimensională. În producția cuplată din aceeași materie primă și din același proces tehnologic rezultă mai multe produse principale (electroliza apei \Rightarrow O_2 și H). În cazul producției cuplate, cheltuielile sunt evidențiate global neputându-se determina costul pe fiecare produs principal deoarece materia primă și procesul tehnologic sunt unice și se recurge la coeficienții de echivalență.

În producția tipodimensională, din procesul tehnologic se obține o gamă largă de produse de dimensiuni diferite care vor avea costuri și prețuri diferite (din producția lemnului \Rightarrow dulapuri, chereștea, grinzi).

În producția sortodimensională întâlnită în producția sticlei, ceramice, maselor plastice se va utiliza tot procedul coeficienților de echivalență.

Procesul coeficienților de echivalență se poate aplica în varianta: coeficienți de echivalență simpli sau complecși.

Etapele de parcurs în situația calculării coeficienților de echivalență simpli (vezi aplicația făcută la unul din cursurile precedente - problema cu borcanele).

Atunci când se folosesc coeficienți de echivalență complecși se parcurg aceleași etape, diferența constă în faptul că nu se va lua în considerare un singur parametru sau criteriu de echivalare (k_e), ci două sau mai multe caracteristici ale produselor:

$$k_e = k_1 * k_2 * \dots * k_n \quad (1, 2, \dots, n - \text{criterii de echivalare})$$

Problema cheie o constituie stabilirea coeficienților de echivalență pe baza parametrilor comuni. Parametrii luați în considerare pot fi:

- economici (preț de producție, valoarea materiei prime, valoarea manoperei directe)
- tehnici (cantitatea de materie primă în kg, putere calorică, unități nutritive, etc.)

În final se ajunge tot la diviziunea simplă.

6. Procedee de calcul a costului unitar la producția secțiilor cu activitate interdependentă

Aceste procedee se aplică de regulă la determinarea costurilor aferente produselor auxiliare în cazul în care diferite sectoare auxiliare își prestează reciproc servicii astfel: prestațiile / produsele reciproc livrate între sectoare caracterizate prin aceea că produsele sau prestația furnizată anumitor sectoare depinde de producția primită de la alte sectoare este denumită fabricație interdependentă.

Producția auxiliară poate fi omogenă când se obține un singur produs / serviciu (centrala electrică, centrala de apă, sector transport, etc.) sau eterogenă când se obține o gamă variată de produse și servicii (atelier întreținere și reparații).

Producția auxiliară poate avea următoarele destinații:

- 1) producția furnizată secțiilor de bază din întreprindere (principală destinație)
- 2) producția furnizată sectorului administrativ și de desfacere
- 3) producția furnizată altor secții auxiliare
- 4) consum în cadrul aceleași secții
- 5) producția livrată în afară

Consumul propriu, producția produsă și consumată în cadrul aceluiași atelier sau secție auxiliară, va majora costul prestației către celelalte sectoare deoarece cheltuielile sectorului se raportează la cantitatea totală produsă de secția respectivă din care se scade cantitatea consumată pentru nevoi proprii.

Ex.:

$$CT_{CE} = \frac{50 \text{ mil}}{12.000 \text{ kwh}}, \text{ din care } 2.000 \text{ kwh} = \text{consum propriu}$$

$$C_u / \text{kwh} = \frac{50 \text{ mil}}{12.000 - 2.000} = 5.000 \text{ lei/kwh}$$

Consumul propriu mărește costul prestațiilor pentru că din total producție se scade autoconsumul.

Constatăm că consumul intern în final este suportat pe costurile secțiilor beneficiare, altele decât cele care le-au produs.

Consumul propriu nu implică înregistrarea în CG întrucât toate cheltuielile centrului se raportează la volumul producției decontate celorlalte sectoare.

Serviciile reciproce între diferite secții auxiliare se vor deconta folosind unul din următoarele **procedee**:

a) **fără luarea în considerare a prestațiilor reciproce** (la calculațiile pentru produse noi → calculația de proiect)

b) **evaluarea decontărilor reciproce la un cost prestabilit**

cost prestabilit = cost efectiv al perioadei precedente
sau

cost prestabilit = cost planificat

c) **procedeul calculelor iterative** (reiterării) constă în efectuarea unor preluări repetate și succesive de către secțiile primitoare a unor cote părți din cheltuielile secției furnizoare, cote ce sunt proporționale cu volumul fizic al producției preluate de aceste secții. Repetarea calculelor se face până în momentul în care se obțin diferențe de cheltuieli nesemnificative rămase nerepartizate. Se parcurg următoarele **etape**:

1. se determină ponderea producției livrate fiecărei secții beneficiare în totalul producției realizate:

$$k_{ij} = \frac{q_{ij}}{Q_i}, \text{ unde: } q_{ij} - \text{producția livrată de secția „i” către secția „j”}$$

Q_i – producția totală a secției „i”

2. se determină cota parte din cheltuielile c_{ij} prin înmulțirea costurilor totale ale secției „i” cu ponderea k_{ij} : $c_{ij} = CT_i * k_{ij}$. Aceste calcule de pondere a cheltuielilor totale a secției furnizoare se efectuează astfel:

- la prima secție furnizoare se aplică ponderile k_{ij} numai asupra cheltuielilor inițiale ale secției furnizoare

- pentru secția a doua ponderile k_{ij} se aplică la cheltuielile inițiale la care se mai adaugă costul prestațiilor primite de la secția 1

- întrucât la fiecare secție mai apar cheltuieli care nu au fost luate în calcul la repartizarea efectuată în prima rundă, repetăm calculele
- calculele de ponderare continuă până în momentul în care rezultatele obținute prin înmulțire reprezintă valori mici neglijabile
- calculul costului unitar al produselor și serviciilor care se vor deconta secțiilor principale de producție, sectorului administrativ și sectorului de desfacere se realizează după formula:

$$C_u = \frac{C_i + C_p - C_d}{Q - (\text{consum}_{\text{propriu}} + Q_{\text{decontat}})}, \text{ unde: } C_i - \text{cheltuieli inițiale}$$

C_p – cheltuieli preluate

C_d – cheltuieli decontate

Aplicație

Întreprinderea X are 3 secții auxiliare (CE, CT, SA) a căror cheltuieli totale și producție furnizată este redată în următorul tabel:

Secții auxiliare furnizoare	Cheltuieli de producție ale sectorului furnizor (mii lei)	Producția obținută	Destinația producției			
			CE	CT	SA	Secțiile de bază
CE	20.000	40.000	-	150	6.650	33.200
CT	8.000	20.000	1.000	-	2.000	17.000
SA	4.000	12.000	120	900	-	10.980

Se vor determina ponderile producțiilor livrate în total producție:

Secția furnizoare	Secții beneficiare		
	CE	CT	SA
CE	-	$\frac{150}{40.000} = 0,00375$	$\frac{6.650}{40.000} = 0,16625$
CT	$\frac{1.000}{20.000} = 0,05$	-	$\frac{2.000}{20.000} = 0,1$
SA	$\frac{120}{12.000} = 0,01$	$\frac{900}{12.000} = 0,075$	-

Rezolvarea la paginile 104 – 105.

Cursul 10

d) **procedeul algebric** – presupune calcularea costurilor producției interdependente prin rezolvarea unui sistem de ecuații liniare unde:

- costurile unitare ale diferitelor produse furnizate reciproc se consideră necunoscute (X, Y, Z)
- producția în expresie valorică a fiecărei secții în funcție de costul unitar este egală cu cheltuielile inițiale ale secției furnizoare la care se adaugă contavaloarea prestațiilor primite de la celelalte secții astfel încât pe baza datelor din tabelul din cursul anterior unde se prezentau cheltuielile și producția obținută de CE, CT și SA, precum și destinația producției ⇒ sistemul care duce la calcule mai corecte decât cel al reiterării.

$$\text{sistem} \begin{cases} 40.000X = 20.000 + 1.000Y + 120Z \\ 20.000Y = 8.000 + 150X + 900Z \\ 12.000Z = 4.000 + 6.650X + 2.000Y \end{cases}$$

Decontările reciproce între secțiile auxiliare:

922 „CAA”/ Secția beneficiară = 922 „CAA” / Secția furnizoare

După decontare se va calcula costul efectiv la producția auxiliară și se vor deconta aceste costuri pe seama secțiilor principale de producție, pe seama sectorului administrativ și a sectorului de desfacere:

$$\begin{array}{r} \% = 922 \text{ „CAA”} \\ 923 \text{ „CIP”} - \text{CE} \\ - S1 - \text{CT} \\ - S2 - \text{SA} \\ 924 \text{ „CGA”} \\ 925 \text{ „CD”} \end{array}$$

Având în vedere exemplul din cursul precedent, producția auxiliară a avut ca destinație doar secțiile de bază, neexistând livrări de producție auxiliară către sectorul administrativ și către cel de desfacere.

Decontarea cheltuielilor activității auxiliare ale CE, CT și SA asupra costului secțiilor principale:

Beneficiar Secțiile de producție principale	Producția livrată	C _u /kwh	Costuri decontate
CE	33.200	0,513	17.031,6
CT	17.000	0,435	7.395
SA	10.980	0,689	7.565,22

$$\begin{array}{ll} 923 \text{ „CIP”} = 922 \text{ „CAA”} \cdot \text{CE} & 17.031,6 \text{ mii} \\ 923 \text{ „CIP”} = 922 \text{ „CAA”} \cdot \text{CT} & 7.395 \text{ mii} \\ 923 \text{ „CIP”} = 922 \text{ „CAA”} \cdot \text{SA} & 7.565,22 \text{ mii} \end{array}$$

Există situații în care producția auxiliară este livrată în afara întreprinderii și ca atare costurile aferente acestei producții vor fi transferate din creditul contului 922 în debitul contului 921 la un analitic distinct intitulat „Producția auxiliară livrată la terți”. În acest caz, filiera de înregistrări este următoarea:

- obținerea producției auxiliare la cost plan:
931 „CPO” = 902 „DIPO”
- transferarea producției auxiliare în contul 921 la cost efectiv:
921 „CAB”* = 922 „CAA”
- producția auxiliară livrată la terți
- decontarea costurilor efective ale producției auxiliare:

902 „DIPO” = 921 „CAB”

- producția auxiliară
livrată la terți

- stabilirea diferențelor de preț:

903 „DIDP” = 902 „DIPO”

roșu – diferențe favorabile

negru – diferențe nefavorabile

* Notă: De regulă asupra producției auxiliare livrate la terți se adaugă o cotă de cheltuieli generale:

921 „CAB” = 924 „CGA”

- producția auxiliară
livrată la terți

În urma decontării costurilor efective ale activității auxiliare asupra locurilor care au beneficiat de produse, lucrări, servicii de la aceste secții, conturile 922 trebuie să fie soldate.

În caz că există producție neterminată la activitatea auxiliară, aceasta va fi evidențiată în debitul contului 933 „CPN”:

933 = 922

Cap.6 Calculația tradițională a costurilor complete - formă fundamentală a calculației costurilor efective (costuri istorice)

1. Caracteristicile calculației costurilor efective

→ Scopul calculațiilor complete este acela de a repartiza toate costurile identificate pentru o anumită perioadă de gestiune pe purtători de costuri. În acest sens, cheltuielile sunt grupate în cheltuieli directe și indirecte.

→ Costul se determină după încheierea procesului de producție sau a perioadei pentru care se face calculația.

→ Se procedează la repartizarea cheltuielilor indirecte în funcție de diferite criterii mai mult sau mai puțin obiective în costul produselor, lucrărilor și serviciilor.

→ Se realizează 2 serii de calculații:

- antecalculația – stabilirea costului planificat
- postcalculația – determinarea costului efectiv

Numai în acest mod se pot determina abaterile.

Ținând cont de caracteristicile procesului tehnologic, de tipul de producție, etc. s-au conturat de-a lungul timpului următoarele calculații care conduc la un cost total / complet folosind:

- calculația globală

- calculația pe faze
- calculația pe comenzi

2. Calculația globală

Calculația globală se aplică în cazul producției omogene unde se obține un singur produs, lucrare, serviciu fără semifabricate și fără producție neterminată la sfârșitul perioadei (centrale hidroelectrice, fabrici de ciment, cariere balastu, extracția țițeiului, de gaze, cărbuni, servicii transport).

Caracteristic acestei calculații este faptul că toate cheltuielile de producție au un caracter direct. Totuși pentru a cunoaște structura costului pe componentele sale, cheltuielile vor fi urmărite separat cele directe de cele clasice indirecte:

$$C_u = \frac{\sum \text{Chelt dir} + \sum \text{Chelt indir}}{Q}$$

În ceea ce privește contabilitatea de gestiune precizăm următoarele:

- calculația globală se poate aplica fie la nivelul întregii întreprinderi (în industria extractivă, etc.), fie la nivelul unor secții din cadrul întreprinderii (caz valabil de regulă pentru activitățile auxiliare)
- dacă calculația globală se realizează la nivelul întreprinderii, cheltuielile directe se colectează în contul 921, iar cheltuielile indirecte în conturile 923, 924, 925. La sfârșitul lunii, toate aceste cheltuieli ajung în debitul contului 902 pentru a se putea compara nivelul efectiv cu cel planificat.
- dacă calculația globală se realizează doar la nivelul secțiilor auxiliare, cheltuielile directe se colectează în contul 922, iar cele indirecte tot la 922, dar la analitic „Cheltuieli de regie”
- calculația globală se poate aplica și în cazul producției sortodimensionale unde din aceeași materie primă și utilaje se obțin mai multe produse care diferă prin dimensiune (fabricare sticlă, cherestea). Aici metoda globală de calculație se combină cu procedeul coeficienților de echivalență.

Concluzie: În esență costul unitar se determină folosind diviziunea simplă, adică

$$C_u = \frac{\sum \text{Chelt totale}}{Q}$$

Aplicație

Întreprinderea X dispune de 2 secții principale de producție: S1 și S2 și 2 secții auxiliare: CE, CA. De asemenea întreprinderea are organizat un sector administrativ. Secțiile auxiliare au înregistrat în cursul lunii cheltuieli totale de 11,8 mil la CE și 86,7 mil la CA. Situația producției realizate și distribuite de aceste secții auxiliare este: CE = 20.000kwh din care → vezi paginile 112 - 113

3. Calculația pe faze

Caracteristic este faptul că urmărirea cheltuielilor de producție se face pe fiecare fază sau etapă de producție prin care trece produsul respectiv și numai după aceea se calculează costul unitar pe produs.

Se aplică la întreprinderile cu producție de serie mare unde procesul tehnologic este relativ omogen iar produsul finit se obține prin prelucrarea în faze succesive a materiei prime (în industria alimentară, industria de prelucrare a țițeiului, etc.).

Problema specifică a calculației pe faze constă în faptul că fazele de calculație se stabilesc prin secționarea procesului tehnologic în punctele sale cheie. Fazele de calculație sunt tratate ca și centre de responsabilitate atât în ceea ce privește producția, cât și costurile.

La stabilirea fazelor de calculație se au în vedere fazele procesului tehnologic. Problema care se ridică este aceea că trebuie să existe posibilitatea delimitării cheltuielilor pe faze, iar la finele fiecărei faze să se poată măsura și exprima cantitativ producția obținută.

După stabilirea fazelor de calculație, acestea se simbolizează, iar simbolurile atribuite se înscriu obligatoriu pe toate documentele privind consumurile ocazionate și cele referitoare la producția fabricată în cadrul lor.

În cadrul fiecărei faze de calculație se identifică atât cheltuielile directe, cât și cele indirecte care se vor repartiza asupra costului fiecărei faze în parte.

Calculația pe faze se poate realiza în două **variante**:

→ varianta cu semifabricat: se utilizează la întreprinderile cu proces tehnologic lung de fabricație care produc un număr restrâns de produse, iar după fiecare fază se obțin semifabricatele depozitabile din care unele trec la prelucrat în faza următoare, iar altele pot fi livrate în afară în starea de semifabricat.

Această variantă presupune calcularea costului fiecărui semifabricat în parte luând în considerare atât costul materiei prime sau semifabricatului din faza anterioară, cât și cheltuielile directe și indirecte generate de faza respectivă.

Costul semifabricatului obținut într-un anumit stadiu al procesului de producție se transferă în faza de calculație următoare:

$$C_{s_n} = Q_{s(n-1)} * c_{s(n-1)} + \frac{(\sum \text{Chelt dir}_n + \sum \text{Chelt indir}_n) - V_{p_n}}{Q_{s_n}}$$

unde: C_{s_n} - costul semifabricatelor obținute în faza „n”

$Q_{s(n-1)}$ - cantitatea de semifabricate obținută în faza „n - 1” și trecută la prelucrare în faza următoare

$c_{s(n-1)}$ - costul unitar al semifabricatelor din faza „n - 1”

Chelt dir_n - cheltuielile directe ale fazei „n”

Chelt indir_n - cheltuielile indirecte ale fazei „n”

V_{p_n} - valoarea producției neterminate în faza „n”

Q_{s_n} - cantitatea de semifabricate obținută în faza „n”

Principalul dezavantaj al acestei variante este faptul că pune în dependență directă calculația produsului obținut într-un anumit stadiu de calculație produsului din faza anterioară.

→ varianta fără semifabricat: se aplică de regulă când semifabricatele se trec la prelucrare de la o fază la alta fără gestionare și depozitare și fără livrare în afară de semifabricate.

Această variantă implică urmărirea cheltuielilor directe și indirecte de prelucrare pentru fiecare fază de calculație în parte și stabilirea costului fazei numai pe baza acestor cheltuieli, fără transferarea costului semifabricatelor de la o fază la alta.

Costul produsului finit se obține prin însumarea cheltuielilor tuturor fazelor de prelucrare de la momentul începerii producției până la sfârșit:

$$C_u = \frac{C_{f1} + C_{f2} + \dots + C_{fn}}{Q_{PF}}$$

Pentru determinarea cheltuielilor fiecărei faze se va ține cont și de valoarea producției neterminate din fazele respective și anume PN_0 se va adăuga și PN de la sfârșitul perioadei se va scădea.

Dezavantajul este acela că prin contabilitate nu se realizează o evidență a circulației semifabricatelor între faze, ceea ce implică organizarea unei evidențe operative pentru cantitățile de semifabricate pentru fiecare fază, deși varianta nu o cere.

Avantajul este că se pot urmări operativ depășirile de cheltuieli în cadrul fiecărei faze care sunt mai ușor sesizabile și mai corect localizate decât la prima variantă.

Concluzie: Atât la prima variantă, cât și la a doua conturile de cheltuieli se deschid pe analitice pe fiecare fază de calculație în parte.

Aplicatie

Întreprinderea X fabrică un anumit produs care până la finalizare parcurge n faze de fabricație care reprezintă și faze de calculație. Din fiecare fază rezultă semifabricate.

Faza de calculație	Cheltuielile fazelor	Cantitate		Producție neterminată		Consum specific
		Intrate	Ieșite	Cantitativ	Valoric	
1	10.000.000	-	15.000	-	1.000.000	-
2	8.000.000	12.000	8.000	2.000	800.000	1,25:1
3	640.000	7.300	6.000	1.000	100.000	1,05:1
4	1.800.000	5.000	4.000	400	200.000	1,15:1

a) varianta cu semifabricat:

$$C_{f1} = \frac{10.000.000 - 1.000.000}{15.000} = 600$$

$$C_{f2} = \frac{8.000.000 + (12.000 - 2.000) * 600 - 800.000}{8.000} = 1.650$$

$$C_{f3} = \frac{640.000 + (7.300 - 1.000) * 1.650 - 100.000}{6.000} = 1.822,5$$

$$C_{f4} = \frac{1.800.000 + (5.000 - 400) * 1.822,5 - 200.000}{4.000} = 2.495,875$$

Această calculație se mai putea realiza prin folosirea consumului specific (ce cantitate din semifabricatul din faza n – 1 este necesară pentru obținerea unui semifabricat în faza n).

$$C_{s1} = \frac{12.000 - 2.000}{8.000} = 1,25$$

$$C_{f1} = \frac{10.000.000 - 1.000.000}{15.000} = 600$$

$$C_{f2} = 1,25 * 600 + \frac{8.000.000 - 800.000}{8.000} = 1.650$$

$$C_{f3} = 1,05 * 1.650 + \frac{640.000 - 100.000}{6.000} = 1.822,5$$

$$C_{f4} = 1,15 * 1.822,5 + \frac{1.800.000 - 200.000}{4.000} = 2.495,875$$

b) varianta fără semifabricat presupune ca la valoarea producției neterminate luate în calcul în varianta precedentă să se adauge valoarea semifabricatelor rămase neprelucrate în interiorul fazei

$$b1: PN = 1.000.000 + 800.000 + 100.000 + 200.000 = 2.100.000$$

$$b2: Val_{\text{semifabr nefinisate}_{(faza II)}} = [(15.000 - 12.000) + 2.000] * 600 = 3.000.000$$

$$b3: Val_{\text{semifabr nefinisate}_{(faza III)}} = [(8.000 - 7.300) + 1.000] * 1.650 = 2.805.000$$

$$b4: Val_{\text{semifabr nefinisate}_{(faza IV)}} = [(6.000 - 5.000) + 400] * 1.822,5 = 2.551.500$$

$$b1 + b2 + b3 + b4 = 10.456.500$$

↑

valoarea producției neterminate

$$CT_{\text{faze}} = 10.000.000 + 8.000.000 + 640.000 + 1.800.000 = 20.440.000$$

$$C_u = \frac{20.440.000 - 10.456.500}{4.000} = 2.495,875$$

Cursul 11

4. Calculația pe comenzi

Obiectul de calculație îl reprezintă comanda lansată pentru o anumită cantitate de produse. Costul comenzi se stabilește după terminarea fabricării întregii cantități prevăzută în comandă.

La lansarea în fabricație se atribuie fiecărei comenzi câte un simbol cifric, simbol care va fi înscris ulterior pe toate documentele primare care evidențiază consumurile și producția obținută. Acest lucru asigură colectarea corectă a cheltuielilor și a producției obținută pe fiecare comandă în parte.

În planificare obiectul de calculație îl reprezintă produsul, iar urmărirea și înregistrarea cheltuielilor de producție se face pe comenzi. Din totalul cheltuielilor colectate la o comandă se va scădea valoarea producției neterminate existente la data postcalculului.

În cazul în care se predau produse clienților înainte de terminarea întregii cantități comandate aceste produse se vor evalua la cost planificat urmând ca toate abaterile generate de fabricația acestora să fie imputate asupra ultimelor produse din comanda respectivă ducând la denaturarea costului acestora din urmă.

Reflectarea în contabilitate presupune folosirea contului 921 dezvoltat în analitice pe fiecare comandă în parte, iar în cadrul lor pe fiecare loc de cheltuieli în parte:

921 „CAB”

- comanda X/S1
- comanda X/S2
- comanda Y/S1
- comanda Y/S2

Cheltuielile indirecte se evidențiază cu ajutorul contului 923 care se dezvoltă în analitice pe locuri:

923 „CIP”

- S1
- S2

Cheltuielile indirecte se vor repartiza în costul comenzilor folosind procedeul suplimentării cu coeficienți selectivi.

Aplicație

O întreprindere dispune de 2 secții principale de producție (S1, S2) în cadrul cărora se realizează 2 comenzi (A, B) a căror execuție presupune trecerea prin ambele secții.

La sfârșitul lunii, totalul cheltuielilor colectate reprezentate de totalul debitor al conturilor este următorul:

921 „CAB” — S1/comanda A = 10 mil. lei
 S1/comanda B = 17 mil. lei
921 „CAB” — S2/comanda A = 14 mil. lei
 S2/comanda B = 10 mil. lei

923 „CIP” — S1 = 60 mil. lei
 S2 = 40 mil. lei

Structura cheltuielilor indirecte este următoarea:

- S1 - 50% cheltuieli variabile, 50% cheltuieli fixe
- gradul de ocupare a capacității de producție = 80%
- S2 - 60% cheltuieli variabile, 40% cheltuieli fixe
- gradul de ocupare a capacității de producție = 90%

Se vor determina costurile efective de producție unitare știind că la comanda A s-au obținut 1.000 buc, iar la comanda B 100 buc.

Repartizarea cheltuielilor indirecte de producție se face ținând cont de gradul de ocupare a capacității de producție = imputare rațională a cheltuielilor de regie.
(vezi rezolvarea la paginile 122 - 123)

Metoda pe comenzi în agricultură

În agricultură, comanda este reprezentată de o cultură sau o categorie de animale. Nu este vorba de o comandă clasică venită din partea clienților, ci despre o comandă de producție hotărâtă de manager. Astfel pentru fiecare cultură (comandă) se întocmește fișa tehnologică a culturii care reprezintă de fapt o

antecalculație și se referă la o suprafață precisă de teren în hectare luată în cultură cu o anumită producție medie scontată / planificată la hectar.

În mod asemănător se elaborează și fișa tehnologică a categoriei de animale care reprezintă antecalculația pentru un anumit efectiv de animale.

În agricultură, atât în antecalculație, cât și în postcalculație, obiectul de calculație îl reprezintă comanda, ceea ce facilitează urmărirea abaterilor pe parcurs pe fiecare abatere în parte.

Calculația se realizează în agricultură extracontabil, provizoriu în fiecare lună și definitiv după recoltare (în sectorul vegetal) și la 31 decembrie (pentru sectorul zootehnic).

În vederea realizării calculației lunare se procedează la preluarea cheltuielilor din balanțele de verificare analitice în cadrul cărora vom găsi conturi de cheltuieli deschise pe fiecare fermă în parte, pe cheltuieli directe și cheltuieli indirecte ale comenzii. Aceste cheltuieli, precum și veniturile aferente se vor prelua la sfârșitul lunii într-o fișă centralizatoare intitulată „Recapitularea cheltuielilor, veniturilor și a rezultatelor” pe baza căreia se vor determina rezultatele pe fiecare comandă în parte și pe total, cheltuielile pe hectar sau pe cap de animal, precum și costul unitar.

Această fișă centralizatoare cuprinde 3 **părți**:

A: indicatori tehnici exprimați în unități fizice

B: cheltuieli și venituri în mii lei

C: indicatori economici, rezultate, cheltuieli pe unitatea de produs, costul unitar

Recapitularea cheltuielilor, veniturilor și a rezultatelor la 31 decembrie, la ferma 1

Nr. crt	Explicație	U.M.	Total fermă	Tractoare și mașini agricole	Comune fermei	Culturi		
						Porumb	Grâu	Ogoare (PN)
	A. Indicatori tehnici							
1	Suprafața	ha	630	-	-	400	230	630
2	Producția obținută	t	-	-	-	2.000	800	-
3	Producția livrată	t	-	-	-	1.800	800	-
4	Producția stocată	t	-	-	-	200	-	-
5	Lucrări cu tractoare	haan	20.200	-	1.000	11.000	8.000	200
	B. Cheltuieli și venituri	mii lei						
1	Cheltuieli cu materia primă	601/f1						
2	Cheltuieli cu materialele	602/f1						
...	...	603 641 ... 681						
30	TOTAL Cheltuieli	mii lei	1.275.300	606.000	264.300	300.000	100.000	5.000
31	Repartizarea chelt cu tractoarele și mașinile agricole		-	606.000	30.000	330.000	240.000	6.000
32	Repartizarea cheltuielilor				294.600	189.000	102.000	3.300

	comune							
33	Valoarea producției neterminate la 1 ian		17.300			13.000	4.300	-
34	TOTAL Cheltuieli		1.292.600	-	-	832.000	446.300	14.300
35	Venituri din vânzări	701/f1	1.800.000	-	-	1000000	800.000	-
36	Venituri din producția stocată	711/f1	214.300	-	-	200.000	-	14.300
37	TOTAL Venituri		2.014.300	-	-	1200000	800.000	14.300
	C. Indicatori economici							
1	Rezultate (R37-R34)		+721.700			+368000	+35370	-
2	Cheltuieli pe ha (R34/R1)							
3	Costul unitar (R34-val prod sec)/R2	lei/t				413.500	555.375	

Repartizarea cheltuielilor cu tractoarele și mașinile agricole:

$$C/\text{haan} = \frac{606.000.000}{20.200} = 30.000 \text{ lei/haan}$$

Situația de repartizare a cheltuielilor cu tractoare și mașini agricole:

Comanda	Baza de repartizat	Costul/haan	Cota cheltuielilor de repartizat (mii lei)
- comune fermei	1.000		30.000
- porumb	11.000	30.000	330.000
- grâu	8.000		240.000
- ogoare	200		6.000
TOTAL	20.200	30.000	606.000

Repartizarea costurilor comune ale fermei:

$$k_s = \frac{294.300.000}{630.000.000 + 340.000.000 + 11.000.000} = 0,3$$

Situația de repartizare a costurilor comune ale fermei:

Comanda	Baza de repartizat	k_s	Costul cheltuielilor de repartizat (mii lei)
- porumb	630.000.000	0,3	189.000
- grâu	340.000.000		102.000
- ogoare	11.000.000		3.300
TOTAL			294.300

$$C_{u/t \text{ porumb}} = \frac{832.000.000 - 5.000.000}{2.000} = 413.500 \text{ lei/t}$$

$$C_{u/t \text{ grau}} = \frac{446.300.000 - 2.000.000}{800} = 555.375 \text{ lei/t}$$

(5.000.000 → coceni)
(2.000.000 → paie)

Cap. 7 Sisteme evoluate de calculație a costurilor

1. Caracteristicile sistemelor evoluate de calculație a costurilor

Sistemele evoluate de calculație a costurilor promovează ideea calculării cu anticipație a costurilor de producție unitare. În rândul sistemelor evoluate se încadrează:

- calculația standard-cost
- calculația direct-costing
- costurile bugetate, etc.

Calculația costurilor standard stabilește costul standard pe:

- feluri de costuri pentru cheltuieli directe
- locuri de costuri pentru cheltuieli de regie
- purători de costuri

Nu se mai fac două serii de calculație (plan și efectiv) deoarece costul standard este considerat cost efectiv. Abaterile determinate pe parcurs față de standarde nu afectează costul, ci rezultatul perioadei.

Calculația direct-costing determină costul pe purtător luând în calcul numai costurile variabile. Costurile indirecte în măsura în care sunt cheltuieli fixe nu se mai repartizează pe produse, ci vor fi scăzute din marja pe cheltuieli variabile. Se stabilește așadar un cost parțial.

Calculația costurilor bugetate are ca obiect stabilirea sub formă de buget a costurilor pe fiecare loc generator de costuri, putându-se astfel realiza un control de gestiune prin compararea previziunilor cu realizările. O astfel de calculație permite realizarea simultan atât a unei antecalculații, cât și a postcalculației, atât pe locuri de costuri (secții) cât și pe purtători de costuri (produse, lucrări, servicii).

2. Calculația costurilor standard

Costurile standard se determină cu anticipație ținând cont de caracteristicile procesului tehnologic, de nivelul tehnic de dotare a întreprinderii și presupune parcurgerea următoarelor **etape**:

- elaborarea calculației standard pe produs
- organizarea sistemului de evidență a abaterilor de la costurile standard și analiza acestora

2.1. *Elaborarea calculațiilor standard pe produs*

Se procedează în următoarea manieră:

- stabilirea standardelor pentru cheltuielile directe cu materialele și manopera
- stabilirea standardelor pentru cheltuielile de regie

Standardele reprezintă mărimi fizice sau valorice cu caracter de etalon, stabilite în mod științific pe baza unor metode ținând cont de fenomenele ce se desfășoară în întreprindere, indicând nivelele pe care trebuie să le atingă cheltuielile în desfășurarea normală a fabricației unui produs.

Pentru a determina costul standard pe produs este necesară stabilirea în prealabil a bugetului de producție, determinarea capacității optime de producție și a cantităților optime de realizat din fiecare produs în parte.

Pentru elaborarea calculației standard pe produs cheltuielile vor fi clasificate în directe și indirecte, apoi în variabile și fixe și pe feluri de cheltuieli.

Standard-cost apelează la următoarea **structură pe articole de calculație**:

- costul standard de materii directe
- costul standard de manoperă directă
- costul standard de regie

Articolele menționate anterior se regăsesc în fișa costului standard.

Standardele pentru cheltuielile directe cu materiale și manoperă se stabilesc înmulțind standardele fizice cu prețurile, respectiv tarifele standard.

Standardele cantitative de materii directe se prevăd în documentația tehnică și se preiau în „Lista standardelor cantitative de materiale”.

Prețurile standard de aprovizionare se stabilesc ținând cont de variația prețurilor dintr-o perioadă anterioară, stabilindu-se prețuri medii care devin standarde și se înscriu în „Listele de prețuri standard”. Cheltuielile standard pentru materiale se determină astfel:

$$Ch_{sm} = \text{Cantit}_s * p_s$$

Standardele de timp se stabilesc pentru fiecare operație și se înscriu în documentația tehnică privind fabricarea produselor.

Tarifele de salarizare standard se stabilesc pentru fiecare operație și se înscriu în „Listele tarifelor de salarizare standard pe operații”:

$$Ch_{s_{salarizare}} = t_s * T_s$$

unde: t – timp

T – tarif

Standardele pentru cheltuielile indirecte sau de regie se determină fie prin utilizarea procedeeului global, fie prin utilizarea procedeeului analitic. Astfel se vor elabora bugete de cheltuieli de regie pentru fiecare secție sau loc de cheltuieli în parte, stabilindu-se în final costurile de regie standard pe unitatea de volum de activitate care se vor repartiza asupra costului standard pe produs.

Procedeeul global de stabilire a cheltuielilor de regie standard conduce la stabilirea unor standarde pentru cheltuielile indirecte sub formă globală, adică pentru comune ale secției, pentru costuri generale de administrație, pentru cheltuieli de desfacere.

Atunci când producția medie din perioada anterioară este egală cu volumul standard de producție stabilită, cheltuielile medii de regie din perioada anterioară pot fi considerate cheltuieli standard: $\bar{Q} = Q_s \Rightarrow \bar{Ch} = Ch_s$.

Dacă volumul producției standard diferă de producția medie ($\bar{Q} \neq Q_s$) se procedează la stabilirea indicelui de creștere a producției: $I_Q = \frac{Q_s}{\bar{Q}} * 100$.

Cheltuielile de regie medii vor fi corectate cu acest indice și se determină cheltuielile de regie standard: $\bar{Ch} * \frac{I_Q}{100} = Ch_s$.

Dacă se consideră necesar se poate proceda la un procent de reducere a costurilor pentru a stimula economisirea costurilor (resurselor).

Procedeeul analitic de determinare a cheltuielilor de regie standard presupune determinarea standardelor pe fiecare sector de cheltuieli în parte (atelier, sector, secție) și în cadrul acestora pe feluri de cheltuieli, adică pe fiecare fel de cheltuielă fixă, pe fiecare fel de cheltuielă variabilă, cheltuielă semivariabilă, având la bază media cheltuielilor pe ultimii 5 ani. Sinteza lucrărilor de stabilire a standardelor pentru cheltuielile de regie se realizează prin completarea bugetelor de cheltuieli (vezi bugetul de cheltuieli al secției 1 din cursurile anterioare).

2.2. Organizarea sistemelor de evidență a abaterilor de la costurile standard

Pe parcursul desfășurării procesului tehnologic este necesară urmărirea operativă a cheltuielilor efective în scopul determinării și analizării abaterilor. Abaterile realizate nu vor afecta costul produsului, ci rezultatul întreprinderii.

Evidențele abaterilor de la standard se vor organiza astfel încât să fie evidențate abaterile pe feluri de cheltuieli și pe cauze. Pentru standardele de cheltuieli directe (materia, manopera), abaterile se pot urmări cu ușurință zilnic. Pentru standardele de cheltuieli indirecte de regie urmărirea abaterilor este anevoioasă deoarece sunt elemente complexe de cheltuieli și de aceea se vor urmări doar global. Astfel, abaterile de la cheltuielile standard pentru materiale pot fi: abateri cantitative, abateri de preț. Cele cantitative se determină astfel: $+/-\Delta = (c_e - c_s) * p_s * Q$,

unde: c_e – consum efectiv

c_s – consum standard

p_s – preț standard

$C_{sm} = Q_s * p_s$ (Q_s – consum)

$Q_s = C_s * Q$

Planificarea se face pentru: $Q_s = Q_e \rightarrow$ la metoda standard-cost

Abaterea de preț: $+/-\Delta = c_e (p_e - p_s) * Q$

Abaterile pentru cheltuielile standard de manoperă:

\rightarrow abateri de la eficiența muncii (timp): $+/-\Delta = (t_e - t_s) * T_s * Q$

\rightarrow abateri de la tarifele de salarizare (T): $+/-\Delta = t_e (T_e - T_s) * Q$

Abaterile de la cheltuielile standard de regie:

\rightarrow abateri de volum

\rightarrow abateri de capacitate

\rightarrow abateri de randament

În funcție de modul de organizare a contabilității, abaterile se pot evidența fie prin intermediul evidenței operative, fie prin intermediul soldurilor unor conturi.

Abaterile de la cheltuielile standard de materiale și manoperă se determină ZILNIC prin evidența operativă în „Raport privind abaterile de la cheltuielile standard de materiale” și în „Raport privind abaterile de la cheltuielile standard de manoperă”.

Abaterile de la cheltuielile de regie standard se determină LUNAR și se înscriu în „Situția privind calculul abaterilor de la cheltuielile de regie standard”.

Principiile ce trebuie avute în vedere cu ocazia evidenței și analizei abaterilor de la cheltuielile standard sunt:

- a) principiul urmăririi permanente și complete a abaterilor
- b) principiul informării prin excepție (presupune informarea selectivă a diferitelor nivele ierarhice cu abaterile cele mai semnificative, cele nesemnificative se rezolvă la nivelul inferior)
- c) principiul informării operative (presupune transmiterea informației privind abaterile către factorii interesați, zilnic sau la intervale mai scurte de timp, pe cauze și feluri)
- d) principiul selecționării și dirijării raționale a informației către toate compartimentele responsabile

2.3. Organizarea contabilității cheltuielilor standard

În funcție de varianta de calculație adoptată, respectiv standard cost parțial sau standard cost unic se va organiza și contabilitatea cheltuielilor. Deoarece se determină standardele pe următoarele articole de calculație: materie primă și materiale directe, manoperă directă, regie, cheltuielile se vor urmări pe aceste tipuri de standarde, pe locuri și sectoare în cadrul contului 921 „Costurile activității de bază” care se va

dezvolta în analitice pe cele trei articole de calculație nemaifiind necesară utilizarea conturilor 923, 924, 925, 931, 933.

Contul 921, pentru fiecare articol de calculație în parte, se va dezvolta în subanalitice pe locuri sau sectoare de cheltuieli:

- 921
- cheltuieli standard de materiale
- S1
- S2
-

În cazul utilizării metodei standard cost parțial, contul 921 „CAB” (materiale, manoperă, regie) are următoarea funcțiune:

+ 921	-
<p>◆ la începutul lunii:</p> <p>- valoarea în cost <u>standard</u> a PN inițiale</p> <p style="text-align: right;">921 = 901</p> <p>◆ în cursul lunii:</p> <p>- valoarea la nivelul <u>efectiv</u> a resurselor consumate</p> <p style="text-align: right;">921 = 901</p>	<p>◆ în cursul lunii:</p> <p>- valoarea la cost <u>standard</u> a PF obținute</p> <p style="text-align: right;">902 = 921</p> <p>◆ la sfârșitul lunii:</p> <p>- valoarea la cost <u>standard</u> a PN finale</p> <p style="text-align: right;">902 = 921</p>
<p>$S_D \Rightarrow$ abaterile nefavorabile care se preiau cu suma în negru astfel:</p> <p style="text-align: right;">903 = 921</p>	<p>$S_C \Rightarrow$ abaterile favorabile care se preiau cu suma în roșu astfel:</p> <div style="border: 1px solid black; width: fit-content; margin-left: auto; margin-right: auto; padding: 5px;">903 = 921</div>

Contul 903 care va evidenția abaterile se va numi „Abateri” (de materiale, de manoperă, de regie) și va funcționa astfel:

+ 903	-
<p>◆ la sfârșitul lunii:</p> <p>- valoarea abaterilor nefavorabile în roșu preluate din 921</p> <p style="text-align: right;">903 = 921</p> <hr style="width: 50%; margin-left: auto; margin-right: 0;"/> <p style="text-align: right;">903=921</p>	<p>◆ la sfârșitul lunii:</p> <p>- abaterile decontate în negru sau în roșu asupra contului 902</p> <p style="text-align: right;">902 = 902</p>
=	

Astfel că contul 902 „DIPO” este cont de **activ**:

+ 902	-
<p>◆ în cursul lunii:</p> <p>- valoarea în cost standard a PF obținută</p> <p style="text-align: right;">902 = 921</p> <p>◆ la sfârșitul lunii:</p> <p>- valoarea în cost standard a PN</p> <p style="text-align: right;">902 = 921</p> <p>- valoarea abaterilor de la standard</p> <p style="text-align: right;">902 = 903</p>	<p>◆ la sfârșitul lunii:</p> <p>- decontarea costurilor totale către CF</p> <p style="text-align: right;">901 = 902</p>
=	

În cazul variantei standard cost unic, contul 902 are aceeași funcțiune ca mai înainte, în timp ce contul 921 se prezintă astfel:

+ 921		-
<p>◆ la începutul lunii:</p> <p>- valoarea în cost <u>standard</u> a PN inițiale 921 = 901</p> <p>◆ în cursul lunii:</p> <p>- valoarea în cost <u>standard</u> a resurselor consumate 921 = 901</p> <hr/> <p>S_D ⇒ valoarea PN finale în cost standard 902 = 921</p>	<p>◆ în cursul lunii:</p> <p>- valoarea în cost <u>standard</u> a PF obținute 902 = 921</p>	

+ 903 „Abateri”		-
<p>◆ în cursul lunii:</p> <p>- abaterile constatate zilnic 903 = 901</p>	<p>=</p>	<p>◆ la sfârșitul lunii:</p> <p>- abaterile decontate 902 = 903</p>

La calculația standard cost parțial, inconvenientul este că abaterile se stabilesc doar la sfârșitul lunii în contul 921 după ce a fost inventariată producția neterminată.

La standard cost unic, abaterile se stabilesc și se înregistrează zilnic în momentul sosirii documentației primare, în contul 903 și în acest timp se evită lucrările voluminoase generate de inventarierea producției neterminate care apare direct în soldul contului 921.

3. Calculația direct – costing

3.1. Caracteristicile calculației direct - costing

Eforturile specialiștilor în vederea găsirii unui sistem de calculație care să asigure:

- pe de-o parte determinarea operativă a costului unitar de producție
 - iar pe de altă parte posibilitatea determinării cu ușurință a unor indicatori absolut necesari fundamentării deciziilor pentru gestiunea pe termen scurt
- au avut ca rezultat calculația direct – costing

Direct – costing determină un cost parțial luând în calculul costului unitar doar cheltuielile variabile.

Problema fundamentală a calculației direct – costing o reprezintă separarea cheltuielilor în variabile și fixe. Această separare se face utilizând **procedee** deja cunoscute:

- a) procedeul celor mai mici pătrate
- b) procedeul punctelor de maxim și minim
- c) procedeul analitic

Cheltuielile variabile variază în raport cu fluctuația volumului fizic al producției, deci sunt dependente de volumul și structura producției, de unde se mai numesc și cheltuieli operaționale.

Cheltuielile fixe sunt relativ constante, nu se mai repartizează în costul produselor, ci se tratează ca și cheltuieli ale perioadei suportându-se de pe rezultatele întreprinderii, deci se mai numesc și cheltuieli de structură.

Direct – costing nu repartizează cheltuielile fixe în costul produselor, lucrărilor, serviciilor, ceea ce conduce la faptul că cheltuielile fixe nu se mai raportează asupra costului perioadei următoare prin costul stocurilor (produse finite existente în stoc, producție neterminată existentă).

Direct – costing pleacă de la elementele de ieșire, adică de la cifra de afaceri:

CA – cheltuieli variabile = marja pe cheltuieli variabile (m_{cv})

$$m_{cv} = \sum_{i=1}^n (q_i * p_i - q_i * C_{v_{u_i}})$$

$$\frac{m_{cv}}{CA} = R_{m_{cv}} \leftarrow \text{rata marjei}$$

m_{cv} servește la acoperirea cheltuielilor fixe și la obținerea de rezultate $\Rightarrow \pm R = m_{cv} - CF$ Se constată că în direct – costing, rezultatul se determină global la nivel de întreprindere; pe produs, lucrare, serviciu se determină un indicator intermediar (m_{cv}).

Deci produsele degajă marje și nu rezultate care contribuie la acoperirea unei mase nediferențiate a costurilor fixe. Toate analizele și deciziile de gestiune privind desfacerea pleacă de la marjele degajate de produse.

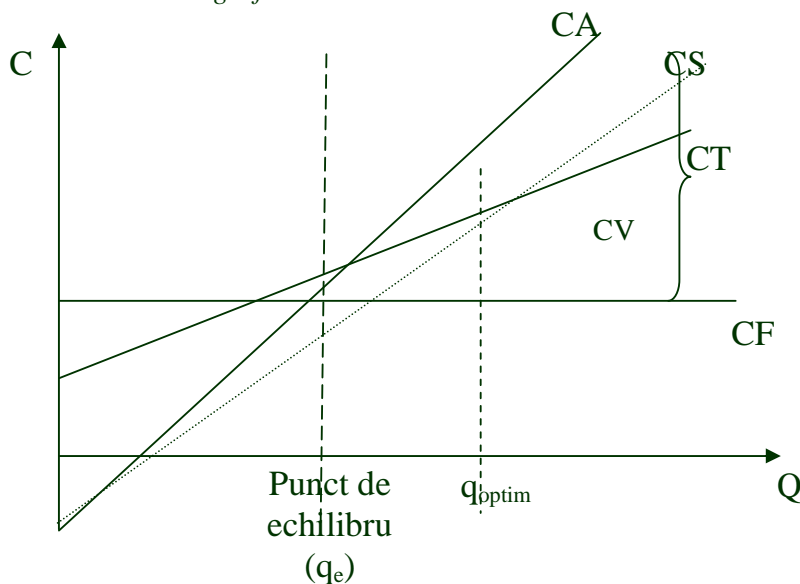
3.2. Indicatori economici specifici calculației direct - costing

Folosind calculația direct - costing se pot determina cu ușurință următorii **indicatori**:

➤ pragul de rentabilitate (punct mort / punct de echilibru)

$$\text{Beneficiu} = 0 \Leftrightarrow V_T = C_T$$

- *determinare grafică:*



Punctul optim de activitate se obține dacă pe grafic se trasează și linia costurilor standard \Rightarrow rentabilitatea optimă (q_{optim}).

- *determinare matematică:*

ÎN UNITĂȚI FIZICE

$$\text{- pentru un produs: } q_e = \frac{CF}{P_{V_u} - C_{V_u}} = \frac{CF}{m_u \cdot cv}$$

$$\text{- pentru mai multe produse omogene: } q_e = \frac{CF}{P_{V_u} - C_{V_u}} = \frac{CF}{m_u \cdot cv}$$

Aplicația 1

Întreprinderea X produce 60.000 buc dintr-un produs.

$$P_V = 15.000 / \text{buc}$$

$$C_{V_u} = 12.000 \Rightarrow m_u \cdot cv = P_V - C_{V_u} = 15.000 - 12.000 = 3.000$$

$$CF = 120 \text{ mil}$$

$$Q_{\text{vândut}} = ? \rightarrow B = 0$$

$$q_e = \frac{120 \text{ mil}}{3.000} = 40.000 \text{ buc}$$

(producția vândută peste q_e , adică peste 40.000 buc, determină un beneficiu unitar = $m_u \cdot cv = 3.000$)

Aplicația 2

Întreprinderea X realizează 3 produse (A, B, C).

CF = 256.800.000

Indicatori	A	B	C
Q	48.000	33.600	38.400
P _{Vu}	12.000	14.400	16.800
C _{Vu}	7.200	8.400	12.000
m _u cv	4.800	6.000	4.800

Pas I:

$$m_{u,cv} = \frac{\sum (q_i * P_{V_i} - q_i * C_{V_{u_i}})}{\sum q_i} = \frac{\sum q_i * m_{u,cv_i}}{\sum q_i}$$

$$m_{u,cv} = \frac{(48.000 * 4.800) + (33.600 * 6.000) + (38.400 * 4.800)}{48.000 + 33.600 + 38.400} = 5.136 \text{ lei/buc}$$

Pas II: determinarea greutății specifice fiecărui produs: $g_{S_i} = \frac{q_i}{\sum q_i}$

$$g_{S_A} = \frac{48.000}{48.000 + 33.600 + 38.400} = 0,40$$

$$g_{S_B} = \frac{33.600}{48.000 + 33.600 + 38.400} = 0,28$$

$$g_{S_C} = \frac{38.400}{48.000 + 33.600 + 38.400} = 0,32$$

Pas III: determinarea punctului de echilibru teoretic

$$q_{e_t} = \frac{CF}{m_{u,cv}} = \frac{256.800.000}{5.136} = 50.000 \text{ buc}$$

Pas IV: determinarea punctului de echilibru pentru fiecare produs

A: $50.000 * 0,40 = 20.000 \text{ buc}$

B: $50.000 * 0,28 = 14.000 \text{ buc}$

C: $50.000 * 0,32 = 16.000 \text{ buc}$

50.000 buc

- *determinare matematică:*

ÎN UNITĂȚI VALORICE

$$CA_e = \frac{CF}{CA - CV} * CA \quad | :CA \Rightarrow CA_e = \frac{CF}{\frac{CA}{CA} - \frac{CV}{CA}} = \frac{CF}{1 - k_p}$$

$$k_p = \frac{CV}{CA} \leftarrow \text{coeficient de proporționalitate}$$

$$\text{Dacă } R_{m_{cv}} + k_p = 1 \Rightarrow CA_e = \frac{CF}{R_{m_{cv}}}$$

$$CA_e = \frac{CF}{m_{cv}} * CA$$

➤ factorul de acoperire – exprimă rentabilitatea potențială și stă la baza deciziilor privind desfacerea

$$F_A = \frac{m_{cv}}{CA} * 100$$

$$F_A = \frac{CF}{CA_e} * 100$$

Produsele care au factorul de acoperire cel mai mare ar trebui să stea în centrul deciziei atunci când se hotărăște sporirea desfacerii.

Atunci când se cunoaște factorul de acoperire se poate calcula cu ușurință:

- nivelul desfacerii în punctul de echilibru: $CA_e = \frac{CF}{F_A}$

- prețul de vânzare: $P_v = \frac{C_{vu}}{1 - F_A}$

➤ coeficientul de siguranță dinamic: $k_s = \frac{CA - CA_e}{CA} * 100$ arată cu cât poate să scadă

valoarea vânzărilor în mod relativ (%) fără ca întreprinderea să intre în zona pierderilor, adică scăderea până la punctul mort

$$k_s = \frac{\text{Beneficiu total}}{\text{mcv}} * 100$$

$$k_s = Gr_{\max} - Gr_{\text{ef}}$$

unde: Gr_{\max} – gradul maxim de ocupare a capacității de producție

Gr_{ef} – gradul efectiv

➤ intervalul de siguranță (cale de siguranță): $I_s = CA - CA_e$ arată mărimea în mod absolut cu care pot să scadă desfacerile fără ca întreprinderea să intre în zona pierderilor

$$\begin{array}{ccc} I_s & \approx & k_s \\ \uparrow & & \uparrow \\ \text{în cifre} & & \text{în cifre} \\ \text{absolute} & & \text{relative} \end{array}$$

Calculația direct – costing, prin indicatorii pe care îi determină, permite conducerii să ia decizii în vederea optimizării rezultatului exploataării și se pot prevedea urmările unor astfel de decizii.

Sintetizând **avantajele** calculației direct – costing, rezultă:

- simplifică modul de calcul a costului pe unitatea de produs prin eliminarea operațiunilor de repartizare a cheltuielilor fixe
- permite cunoașterea cu ușurință a influenței pe care cheltuielile fixe o au asupra rezultatului
- permite luarea deciziilor în condiții de eficiență cu privire la renunțarea fabricației anumitor produse (cele care au mcv, F_A cele mai mici)
- impulsionează valorificarea rapidă a stocurilor de produse finite deoarece în calculație se pornește de la cifra de afaceri
- asigură controlul cu ușurință al cantității de produse ce trebuie vândute pentru a obține un anumit beneficiu prestabilit
- permite cunoașterea condițiilor în care se poate accepta un preț inferior costului variabil deoarece se poate calcula cu ușurință efectul asupra rezultatelor

3.3 Organizarea contabilității cheltuielilor de producție în cazul utilizării calculației direct - costing

Deoarece direct – costing conduce la un cost parțial stabilit doar pe baza cheltuielilor variabile, contul 921 „CAB” va prelua doar cheltuielilor variabile aferente produselor, lucrărilor și serviciilor.

Conturile 922, 923, 924 și 925 vor evidenția separat cheltuielile variabile de cele fixe.

Se vor **introduce** în clasa 9 următoarele conturi:

905 „Decontări interne din vânzări”

951 „Rezultate din vânzări”

9431 „Producția în curs”

9445 „Produse finite”

9448 „Diferențe de preț la produse”

Se **elimină** conturile 931 și 933.

} conturi de stocuri

+

905

-

◆ în cursul lunii:

◆ în cursul lunii:

- valoarea în preț de vânzare a producției vândute ($Q_V * P_V$):
 $905 = 951$
 ♦ la sfârșitul lunii:
 - pierderile realizate:
 $905 = 951$

- profitul realizat:
 $951 = 905$
 - pentru închidere, cu nivelul total al costurilor:
 $901 = 905$

=

-	951	+
<p>♦ în cursul lunii: - valoarea în cost variabil <u>planificat</u> a producției finite vândute: $951 = 9445$ ♦ la sfârșitul lunii: - diferențele în plus sau în minus în negru sau în roșu ($C_{Vefectiv} - C_{Vplanificat}$) aferente producției finite vândute: $951 = 9448$ $951 = 9448$</p>	<p>♦ în cursul lunii: - valoarea în preț de vânzare a producției vândute ($Q_V * P_V$): $905 = 951$</p>	
<p>$S_D \rightarrow$ mcv negativă ♦ la sfârșitul lunii: - cheltuielile fixe ale perioadei: $951 = \%$ 923 924</p>	<p>$S_C \rightarrow$ mcv favorabilă</p>	
<p>$S_D \rightarrow$ pierdere - pentru beneficiu: $951 = 905$ - pentru pierdere: $905 = 951$</p>	<p>$S_C \rightarrow$ beneficiu</p>	
+	9445	-
<p>♦ în cursul lunii: - valoarea în cost variabil <u>planificat</u> a producției finite obținute: $9445 = 902$</p>	<p>♦ în cursul lunii: - costul variabil planificat a producției ieșite prin vânzare: $951 = 9445$ ♦ la sfârșitul lunii: - valoarea costului variabil planificat a producției finite existente în stoc transferate în CF: $901 = 9445$</p>	
<p>♦ la sfârșitul lunii: - în negru diferențele în +, în roșu diferențele în -, aferente producției finite obținute: $9448 = 902$ $9448 = 902$</p>	<p>9448 - cu diferențele de preț aferente producției finite vândute: $951 = 9448$ $951 = 9448$ - cu diferențele de preț aferente producției finite existente în stoc transferate în CF: $901 = 9448$</p>	
	51	