

UNITATEA DE ÎNVĂȚARE VI

PERFORMANȚA ÎNTREPRINDERII SOCIALE: DIMENSIUNILE ECONOMICĂ, SOCIALĂ ȘI DE MEDIU

VII.1. Antreprenorul și controlul de gestiune în întreprindere

VII.2. Instrumente de planificare și monitorizare a performanței economice, sociale și de mediu

Durata: 6 ore

VII.1. ANTREPRENORUL ȘI CONTROLUL DE GESTIUNE ÎN ÎNTREPRIDERE

Într-un mediu din ce în ce mai competitiv cum este cel de astăzi, în care nu mai este suficient să se producă pentru a vinde, antreprenorul trebuie să-și pună constant întrebări privind viitorul afacerii sale, să se adapteze pieței și să își revizuiască modelul de afaceri. Pe lângă faptul că trebuie să fie un profesionist în activitatea sa de bază, managerul trebuie să-și asume și principalele sarcini ale unui controlor de gestiune. *Controlul de gestiune (contabilitatea managerială) este esențial, deoarece determină un comportament care să permită antreprenorului să fie imun la recesiunile pieței, să ia cele mai bune decizii la momentul oportun și să aleagă o cale spre succes și prosperitate.*

VII.1.1 Costul de producție – definiție, conținut

Consumul de factori de producție angajat în vederea realizării unui produs, unui serviciu sau unei lucrări presupune însumarea valorilor corespunzătoare a acestora după anumite procedee și metode, și obținerea unui indicator cunoscut sub numele de cost de producție.

Pentru a evita confuzia între cost și cost de producție, raportul între cele două noțiuni (în acest domeniu) fiind de la parte la întreg, vom utiliza în continuare noțiunea de cheltuială de producție, care reprezintă expresia valorică a utilizării acestor factori de producție și înlocuiește vocabula "cost". Deci, suma mai multor cheltuieli ce reprezintă utilizarea mijloacelor de muncă, a obiectelor muncii, a forței de muncă, precum și a altor elemente care sunt incluse ca urmare a apariției unor acte normative, va reprezenta în final costul producției.

Abordarea studiului costului de producție implică și delimitarea noțiunilor de cost planificat și cost realizat. Dacă primul cost presupune includerea numai a acelor cheltuieli ce se justifică la realizarea unui anumit produs, costul efectiv (realizat) cuprinde toate consumurile care au fost efectuate într-o perioadă de gestiune, deci și o serie de cheltuieli care sunt generate de anumite deficiențe ale activității de producție, cum ar fi: consumuri suplimentare de materii prime, materiale și forță de muncă, pierderi de creanțe etc, în cazul în care acestea nu se dovedesc vinovăției unei anumite persoane.

Nu trebuie făcută confuzie între noțiunile de plăți sau cheltuieli înregistrate în întreprindere în urma activităților de aprovizionare cu materii prime, materiale sau servicii și cheltuieli de producție, care reprezintă un consum pentru producție, un transfer din stocuri, o muncă depusă în acest sens. Plățile de acest tip au drept urmare creșterea stocurilor întreprinderii, pe când cele de producție diminuează aceste stocuri. Pentru ca o plată în acest sens financiar să fie o cheltuială de producție trebuie ca ea să fie echivalentul unui consum efectuat deja în interesul producției, cum este cazul taxelor de telefon, telex și serviciilor de canal, apă și salubritate, al taxelor de metrologie, arbitraj, chirii, valoarea energiei electrice și a gazelor.

Cunoașterea costului de producție permite realizarea unor obiective complexe și deosebit de importante pentru întreprindere, cum ar fi:

- evitarea risipei în consumul factorilor de producție;
- minimizarea costului de producție și a cheltuielilor aferente la un nivel dat al producției;
- un al treilea obiectiv, urmând firesc primelor două, este determinarea optimă a nivelului producției și a prețului de vânzare, determinare ce este dependentă de structura mediului întreprinderii și a pieței pe care aceasta evoluează.

Fiind rezultatul unui calcul matematic, costul de producție este o funcție ce depinde de cei trei factori prezentați anterior, o funcție care se rezolvă prin problema de optim. Cunoașterea problemelor specifice costului de producție permite, în condițiile existenței unui buget dat, analiza modului de combinare a factorilor de producție pentru realizarea unei producții maxime, descoperirea și mobilizarea rezervelor interne, urmărirea încadrării consumurilor în nivelul normelor stabilite, determinarea abaterilor pe cauze și responsabilități.

Tipologia cheltuielilor și a costurilor

Înainte de a prezenta tipurile de costuri care apar într-o întreprindere, este necesar să fie cunoscute principalele clasificări ale cheltuielilor care reprezintă de fapt conținutul acestora.

Astfel, în funcție de posibilitățile de repartizare pe unitatea de produs, cheltuielile ce alcătuiesc structura costului de producție pot fi clasificate în:

- **cheltuieli directe**, care în momentul efectuării lor se pot identifica și măsura pe produs pe baza unor calcule simple, ce au în vedere normele de consum sau de muncă și prețurile sau tarifele de retribuire, ca de exemplu cele cu materiile prime și materialele incluse în proiectul de execuție, cu manopera de execuție, cu SDV -urile speciale, cu piesele de probă etc.;

- **cheltuieli indirecte**, cheltuieli care sunt ocazionate de fabricarea întregii producții și nu se pot repartiza, în momentul efectuării lor, pe unitatea de produs, deoarece nu se cunoaște în ce măsură au fost ocazionate de fiecare produs. Ele se pot identifica numai pe locurile de producție sau de activitate care le-au generat. Repartizarea lor în costul producției se face pe baza unor criterii convenționale. În categoria cheltuielilor indirecte sunt cuprinse cheltuielile cu întreținerea și funcționarea utilajului, cheltuielile generale ale secției și cheltuielile generale ale întreprinderii. Volumul cheltuielilor indirecte nu variază proporțional cu volumul producției, fiind relativ constante, iar ponderea lor este variabilă în volumul total al costurilor de producție.

Cheltuielile indirecte sunt deosebit de variate și complexe și pot fi clasificate după natura lor în:

- cheltuieli privind materialele consumabile;
- cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți;
- cheltuieli cu alte servicii executate de terți;
- cheltuieli cu impozitele, taxele și vărsămintele asimilate suportate de unitate;
- cheltuielile cu personalul de administrație și birou;
- alte cheltuieli de exploatare;
- cheltuieli financiare;
- cheltuieli cu amortizări și provizioane (cu excepția celor cu caracter excepțional).

O astfel de grupare a cheltuielilor indirecte este utilă în realizarea contabilității de gestiune pe centre de responsabilitate și asigură legătura între contabilitatea financiară și cea de gestiune.

Gruparea cheltuielilor încorporabile în costul de producție în directe și indirecte, și a celor indirecte după locul și destinația lor, stă la baza tipologiei specifice a costurilor în raport cu modul lor de formare și cu trecerea produselor în sfera de circulație. Astfel apar:

costul direct, care este suma cheltuielilor directe aferente unui produs, unei lucrări, unui serviciu sau comenzi etc., respectiv a materiilor prime și a materialelor directe, a salariilor directe

și a costurilor aferente acestora, a SDV-urilor speciale;

costul de secție, format din costul direct (cheltuielile directe) la care se adaugă cheltuielile cu întreținerea și funcționarea utilajelor precum și a celor de conducere și administrare a secțiilor de producție care participă efectiv la execuția produsului, serviciului sau comenzii;

costul de uzină, care se obține prin adăugarea la costul de secție a cheltuielilor de interes general și administrativ-gospodărești de la nivelul întreprinderii;

cost complet (comercial), obținut prin adăugarea la costul de uzină a cheltuielilor de desfacere.

cheltuieli de aprovizionare, în care se includ cheltuielile legate de cumpărarea și stocarea capitalului circulant. Împreună cu prețul de cumpărare a bunurilor aprovizionate ele alcătuiesc "costul de cumpărare";

cheltuieli de producție sau de prelucrare, care cuprind cheltuielile generate de activitatea de exploatare;

cheltuieli de desfacere, aferente activităților de după terminarea producției și cuprinzând contravaloarea distribuției produselor.

În funcție de variabilitatea cheltuielilor față de cantitatea produsă, apar:

cheltuieli variabile, al căror quantum se modifică în raport cu modificarea volumului producției;

cheltuieli fixe, respectiv acele cheltuieli care pe o perioadă determinată de timp se mențin relativ constante comparativ cu modificarea volumului producției.

Astfel de cheltuieli sunt cele cu materiile prime și materialele destinate producției, cu semifabricatele și piesele utilizate în același scop, cu consumul de carburanți și energie electrică, cu anumite servicii (publicitate, transport) plătite altor întreprinderi, cu salariile personalului ce lucrează în producție, sau care urmează a fi licențiat în scurt termen, ca și cheltuielile cu prime, gratificații și ore suplimentare legate de obținerea unui anumit nivel de producție.

Se poate deci observa din prezentările de mai sus că evoluția cheltuielilor fixe urmează îndeaproape talia întreprinderii și nivelul său de dotare tehnică. Pornind de la o anumită mărime a întreprinderii și de la un anumit nivel de dotare tehnică a acesteia, cheltuielile variabile caracterizează pe termen scurt creșterea costurilor peste nivelul cheltuielilor fixe, în vederea atingerii unui anumit nivel al producției.

De la gruparea cheltuielilor de producție în fixe și variabile este cunoscută și clasificarea costurilor în alte două categorii, respectiv:

a) **costuri medii**, sau costuri pe unitatea de produs sau serviciu și care, în raport cu conținutul lor pot fi:

- costuri medii fixe;
- costuri medii variabile;
- costuri medii totale.

b) **costuri marginale**, diferențiate sau în creștere, ce reprezintă sporul de cheltuieli necesar ca urmare a creșterii volumului de producție cu o unitate.

Cheltuielile variabile pot fi, în funcție de intensitatea și sensul modificării în raport cu volumul producției, de trei feluri:

a) **cheltuieli variabile proporționale**, care își modifică volumul în același sens și în aceeași

proporție cu volumul producției. Grafic aceste cheltuieli, privite la nivelul întregii producții apar ca o dreaptă crescătoare, iar la nivelul unei unități de produs apar ca o dreaptă paralelă cu axa absciselor (figura nr.7.1.).

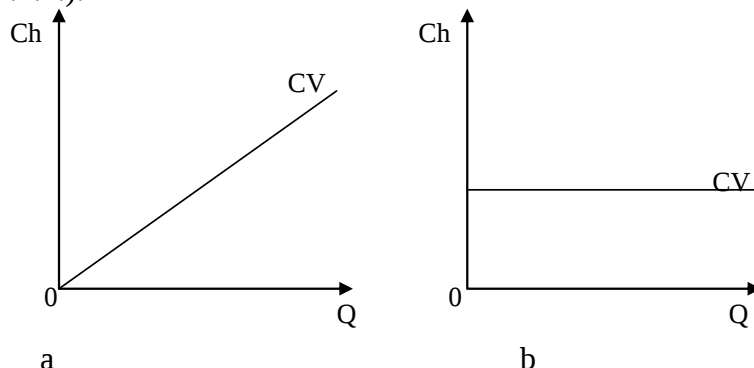


Fig.nr. 7.1. Graficul cheltuielilor variabile proporționale la nivelul întregii producții (a) și la nivelul unei unități de produs (b)

b) **cheltuieli variabile progresive**, cheltuieli al căror volum total sau al căror nivel pe unitatea de produs crește într-un ritm mai rapid decât volumul producției. Apariția unor astfel de cheltuieli este un semnal al suprasolicitării sau uzurii fizice a capacității de producție.

Reprezentarea grafică în cele două variante este prezentată în figura nr.7.2.

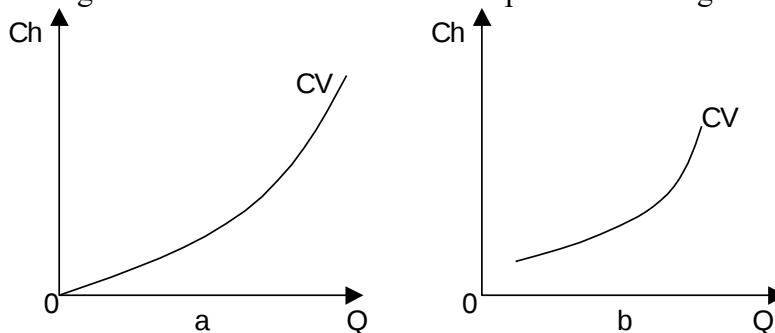


Fig. nr. 7.2. Graficul cheltuielilor variabile progresive la nivelul întregii producții (a) și la nivelul unei unități de produs (b)

c) **cheltuieli variabile regresive**, sunt acele cheltuieli al căror nivel crește într-o proporție mai mică decât volumul fizic al producției. În această categorie se încadrează cheltuielile cu întreținerea și funcționarea utilajelor. Graficul acestor cheltuieli este prezentat în figura nr.7.3.

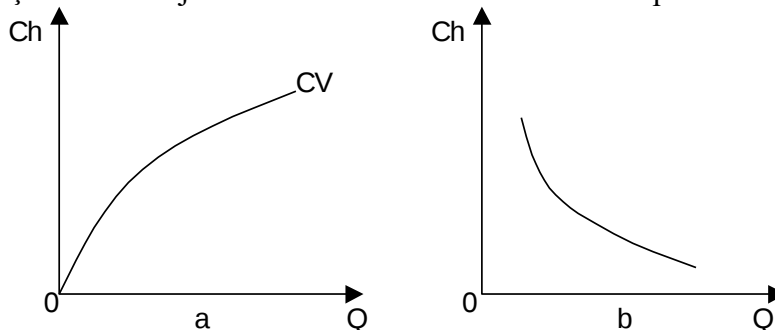


Fig. nr. 7.3. Graficul cheltuielilor variabile regresive la nivelul întregii producții (a) și la nivelul unei unități de produs (b)

Cum nivelul cheltuielilor depinde nu numai de volumul de producție ci și de timp, **cheltuielile fixe** pot fi la rândul lor:

a) **relativ fixe**, sau convențional constante (furnituri de birou, cheltuieli cu protecția mediului, salariile personalului de administrație și birou etc.);

b) **propriu-zise**, cheltuieli ce rămân nemodificate în timp sau se modifică la intervale mari de timp, sub acțiunea altor factori (amortizarea).

Din prezentările anterioare ale cheltuielilor ce se includ în costul de producție trebuie să se facă o distincție clară între costurile directe și cele variabile și între costurile indirecte și cele fixe. Aceste noțiuni nu se suprapun și deci între ele nu există o egalitate.

Cele două clasificări și cele patru tipuri de costuri-directe și indirecte, respectiv variabile și fixe - au un conținut diferit și reprezintă structuri diferite ale costului total de producție. În timp ce clasificarea în cost direct și indirect are la bază criteriul posibilității de repartizare a cheltuielilor asupra produsului sau serviciului obținut, clasificarea în cost variabil și cost fix are în vedere evoluția cheltuielilor față de volumul producției.

O reprezentare simplă a distincției existente între cele două tipuri de clasificări este prezentată în figura nr.7.4.

Sfera de cuprindere a costului direct este mai redusă decât a costului variabil, iar sfera de cuprindere a costului indirect este mai mare decât cea a costului fix.

Relațiile existente pot fi astfel simplificate:

a) costurile directe < costurile variabile;

b) costurile indirecte > costurile fixe.

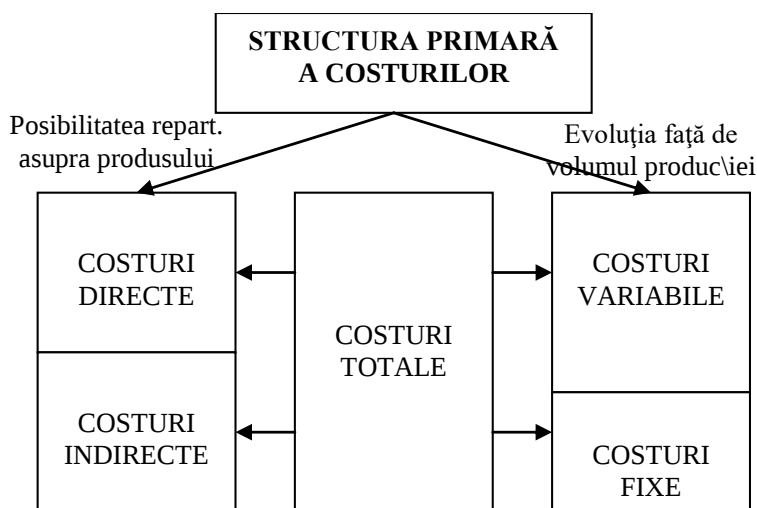


Fig. nr.7.4. Clasificarea costurilor în funcție de posibilităților de repartizare și de evoluția față de volumul producției

Clasarea unor cheltuieli în variabile sau fixe depinde nu numai de volumul fizic al producției, ci și de durata perioadei în care se urmărește evoluția și de caracterul creșterilor respective.

V.1.2. CALCULAȚIA COSTURILOR

Noțiune, obiect, metode

Necesități de analiză și fundamentare a cheltuielilor pe produse, pe feluri sau tipuri au generat în întreprindere apariția calculației costurilor și apoi cristalizarea cunoștințelor în teoria calculației costurilor.

Calculația costurilor a devenit o disciplină care s-a desprins din cadrul contabilității industriale, având un obiect și o metodă proprie.

Obiect: are toate **elementele producției supuse calculației, care pot îmbrăca diferite forme**. Astfel, într-o primă variantă obiectul calculației costurilor îl constituie consumurile de valori materiale și de muncă vie a procesului de producție. El se extinde și asupra consumurilor neproductive efective (neadmise în calculația de plan și în bugetarea costurilor), precum și asupra unor elemente care, prin efectul unei reglementări economice, trebuie incluse în costuri, deși din punct de vedere științific ele nu ar trebui să le afecteze, cum sunt: contribuția pentru asigurările sociale, pentru fondul de cercetare, pentru fondul de handicapări etc.

O formă importantă a obiectului calculației o constituie chiar producția întreprinderii, la toate nivelurile organizatorice, până la produsul, lucrarea sau serviciul prestat, considerat purtător de cost. În acest sens atelierele, secțiile, sectoarele, compartimentele funcționale sunt locuri de producție generatoare de costuri și constituie obiecte ale calculației costului la nivelul lor. Procesul tehnologic constituie obiect al calculației atunci când se urmărește costul pe fazele sale succesive, sau pe stadii de fabricație.

Având în vedere rezultatul material concret al procesului tehnologic, producția poate constitui obiect al calculației costurilor pe ansamblul întreprinderii, pe comandă, pe unitatea de produs, sau pe semifabricat ca purtător de cost.

Marea complexitate și varietate a problemelor care apar în procesul de producție fac ca obiectul calculației să nu poată fi redat în plenitudinea sa decât dacă se are în vedere purtătorul final al costurilor, reprezentat prin produsul finit. Acesta poate fi urmărit în mod singular, la nivelul unei grupe de produse, unui lot, unei comenzi, unei faze sau unui stadiu de fabricație, unei piese sau unui grup de piese, la nivelul unei mașini, sau unui grup de mașini etc. Diversificarea producției, specializarea întreprinderilor și perfecționarea organizării producției și a muncii largesc continuu obiectul calculației costurilor.

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

Metoda calculației costurilor cuprinde ansamblul procedeeleor și instrumentelor specifice, folosite la realizarea obiectului calculației costurilor în condițiile tehnice și organizatorice existente. Teoria calculației costurilor trebuie să precizeze de asemenea modul de aplicare a metodei calculației costurilor la specificul fiecărei întreprinderi, în funcție de particularitățile procesului de producție, astfel încât să permită folosirea celor mai adecvate procedee specifice ale metodei, capabile să asigure o calculație exactă și adecvată în condițiile unei operativități maxime.

Atât în literatura de specialitate, cât și în practică se utilizează deseori denumirea de "metodă de calculație", prin care se denumesc de fapt procedee de calculație specifice metodei ca atare.

Urmărind, în final determinarea costului produsului, lucrării sau serviciului prestat, metoda calculației costurilor este strâns legată de obiectul calculației. Ea nu poate fi desprinsă de obiectul calculației, întrucât decurge din aceasta ca o necesitate pentru realizarea lui. Obiectul calculației are un rol determinat pentru definirea metodei calculației și a procedeeleor folosite în

cadrul acesteia.

- metoda globală de calcul a costurilor;
- metoda pe faze;
- metoda pe comenzi;
- metoda coeficienților de echivalență;
- metoda de calculație G.P.;
- metoda normativă;
- metoda standard;
- metoda direct-costing;
- metoda T.H.M.;
- metoda valorii rămase și a calculului de repartizare etc.

În funcție de metodele și procedeele utilizate, calculația costurilor, poate oferi informații asupra costurilor trecute, asupra celor actuale și a celor viitoare, urmărirea, analiza și controlul costurilor. Întreaga muncă de planificare și întocmire a bugetelor de costuri se fundamentează la toate nivelele de conducere prin informațiile asupra costurilor.

Privită ca un calcul al trecutului, calculația costurilor urmărește determinarea costului unor produse, grupe de produse, sau lucrări executate. Actualitatea informației furnizate de calculația costurilor este dependentă de durata procesului de producție, dar oricum ea va prezenta decât aspecte ale unei perioade trecute. Având o capacitate limitată de informare, ca urmare a lipsei de operativitate, datele furnizate de această calculație ulterioară au o valoare scăzută în procesul de luare a deciziilor la diferite nivele ale conducerii.

Prin urmărirea și controlul costurilor în paralel cu desfășurarea procesului de producție - și nu după obținerea rezultatelor producției - calculația costurilor poate fi caracterizată și ca un calcul curent. Într-o astfel de ipostază calculația costurilor prezintă o deosebită importanță pentru optimizarea deciziilor de reglare corespunzătoare întregului proces de producție. O astfel de calculație se bazează pe folosirea unor norme sau standarde de costuri calculate în mod științific, înainte de începerea procesului de fabricație și urmărirea tuturor abaterilor din timpul procesului de producție.

În ceea ce privește caracterul previzional al calculației costurilor, această disciplină permite stabilirea cu anticipație a anumitor nivele de costuri pe baza unor calcule fundamentate științific.

C_{max} - cheltuiala totală maximă dintr-o perioadă de gestiune;

C_{min} - cheltuiala totală minimă din aceeași perioadă de gestiune;

CF - cheltuielile fixe totale la nivelul unei perioade de gestiune;

Q_i - volumul producției pe perioada analizată.

Metoda celor mai mici pătrate poate fi realizată la separarea costurilor fixe și a celor variabile indiferent de forma de variație. Deși este mai anevoioasă, în sensul că presupune mai multe calcule, este mai exactă și mai utilizată în practică. Din condiția de minim, care în cazul unei variații liniare are forma:

$$\sum [y - (ax + b)]^2 \rightarrow \text{minim}$$

se obțin prin derivare în raport cu a și b și anularea acestor derivate, valorile celor doi coeficienți, respectiv a și b.

Coeficientul b, termenul liber al ecuației $y=ax+b$ reprezintă cheltuielile fixe, iar coeficientul a reprezintă cheltuielile variabile la un leu volum de producție.

Metode de calculație a costurilor

Metodele de evidență analitică a cheltuielilor de producție și calculul costurilor producției realizează operațiile de colectare pe locuri de producție, produse, grupe de produse, lucrări etc., a cheltuielilor ocazionate de desfășurarea procesului de fabricație pe o numită perioadă, precum și calculul costurilor pe unitatea de produs.

Metodele sau procedeele de calculație a costurilor au un conținut și o aplicabilitate strâns legată de particularitățile organizării și tehnologiei producției, de complexitatea produselor fabricate. Ele sunt în legătură directă și cu modul de organizare a contabilității analitice a cheltuielilor de producție. Astfel, prin calcularea costurilor într-o întreprindere cu o producție omogenă, fără semifabricate și producție neterminată și fără o împărțire a procesului de producție pe secții, este suficient să se țină contabilitatea sintetică numai pe articole de calcul stabilite. În cazul unor alte întreprinderi, care realizează mai multe produse ce trec prin mai multe secții, se impune o evidență analitică a cheltuielilor de producție în funcție de tehnologia și circuitul de fabricație.

1. Metoda globală de calcul a costurilor

Este aplicabilă în acele întreprinderi sau centre de activitate în cadrul cărora se realizează o producție omogenă (un singur produs, lucrare, serviciu), fără semifabricate și fără producție neterminată, sau fără stoc constant al acestora la sfârșit de gestiune, cum este cazul în extracția de cărbune, țiței, gaze, producția de energie electrică și termică, în anumite sectoare din industria chimică și petrochimică.

În acest caz toate cheltuielile de producție au un caracter direct, întrucât sunt identificabile pe produsul a căror execuție le-a ocazionat. Evidența se ține totuși distinct, pe cheltuieli directe și pe cheltuieli indirecte, ca urmare a necesității cunoașterii structurii costurilor și a controlului realizării lor. Costul unitar al produsului se determină simplu cu relația:

$$c_j = \frac{\sum_{i=1}^n C_{ij}}{Q_j}$$

unde:

- c_j - este costul unitar al produsului j ;
- C_{ij} - cheltuieli analitice înregistrate pentru produsul j pe perioada de gestiune analizată;
- Q_j - cantitatea obținută din produsul j în aceeași perioadă analizată.

Metoda de calcul poate fi aplicată și în cazul producției cuplate, când se obțin unul sau mai multe produse principale și unul sau mai multe produse secundare din aceleași materii prime și pe aceleași utilaje. În aceste cazuri ea se folosește împreună cu alte metode, cum ar fi metoda pe faze și cea a coeficienților de echivalență. Reluând relația de calcul a costului unitar în cazul unei producții care are drept rezultat un singur produs - să exemplificăm cu următoarea situație:

Previziunile economice sunt dificile, întrucât costul unitar de producție este într-o permanentă instabilitate.

2. Metoda pe faze de fabricație sau etape de transformare

Această metodă a costurilor este aplicabilă în producția de masă, în care produsul finit se obține în condițiile unui proces de producție omogen, ce se desfășoară pe faze sau etape succesive

de prelucrare. Fazele de prelucrare pot să coincidă cu fazele de calculație, în cazul în care într-un centru de cheltuieli (atelier, secție) se desfășoară o singură fază de fabricație, sau să nu coincidă, atunci când într-o secție sau într-un atelier se realizează mai multe faze de producție. Pentru fiecare fază de execuție (sau mai multe, în cazul în care ele se desfășoară în același centru de colectare a cheltuielilor) a unui produs se deschide câte o fișă de cont analitic, în care se colectează cheltuielile directe ocazionate de fabricarea lui. Cheltuielile comune ale secțiilor de producție se evidențiază analitic, pe secții ateliere și faze de calculație (atunci când acestea se suprapun) sau numai pe secții, ateliere, în cazul în care în ele se desfășoară mai multe faze. Evidențierea lor se face pe feluri de cheltuieli, după natura acestora, iar la sfârșitul perioadei de gestiune se repartizează asupra fazelor și apoi asupra produselor obținute. Cheltuielile generale ale întreprinderii se colectează la nivelul unității, analitic după natura lor și se repartizează la sfârșitul lunii pe faze și produse. Costul se calculează în două variante: cu și fără semifabricate.

Varianta cu semifabricate este utilizabilă în întreprinderile cu o nomenclatură redusă de fabricație și stabilă în timp, care după fiecare fază obțin semifabricate depozitabile, ce pot fi vândute și ca atare, și deci este necesară cunoașterea costului lor. Costul efectiv se stabilește pe fiecare fază, și, în cadrul acesteia, pe faze de cheltuieli. În ultima fază se obțin produsele finite, iar pentru calculul costului acestora se adaugă la costul de secție (al ultimei secții în ordinea tehnologică) cota de cheltuieli generale ale întreprinderii.

Varianta fără semifabricate a metodei pe faze se utilizează în cazurile în care semifabricatele se prelucreează în continuare până la obținerea produsului finit, fără a mai fi vândute ca atare, costul efectiv al produsului se determină adăugând la cheltuielile cu consumul de materii prime a valorii cheltuielilor de prelucrare din toate fazele sau secțiile prin care trece produsul respectiv. Modelul de calcul este:

$$c_n = \frac{CM + CD + CI}{Q}$$

unde: CM - valoarea materiilor prime consumate;
CD - cheltuieli de prelucrare din toate fazele de fabricație;
CI - cheltuieli indirecte totale.

Metoda pe faze se poate aplica și în întreprinderile în care producția se desfășoară pe faze, dar în final se obțin mai multe produse, ce se diferențiază între ele prin dimensiuni, anumiți parametri fizici sau chimici.

3. Metoda pe comenzi

Este aplicabilă în întreprinderile cu producție individuală și de serie mică, îndeosebi în industria construcțiilor de mașini, în construcții-montaj, în construcțiile navale etc. Obiectul calculației îl constituie o anumită comandă pentru o cantitate de produse, sau volum de lucrări stabilite în prealabil, iar costul comenzii se calculează după terminarea acesteia, indiferent de durata de execuție, prin împărțirea costurilor de producție colectate la cantitatea de produse executată. În cazul în care comanda conține o singură bucată din produs, costul colectat reprezintă chiar costul produsului respectiv. Metoda pe comenzi implică determinarea și evaluarea producției neterminate în etapa de postcalcul, datorită faptului că aceasta variază mult de la o perioadă la alta.

Varianta "fără semifabricate" presupune să nu se facă diferențierea cheltuielilor de producție pe reperele sau părțile componente ale produsului. Fiecare secție evidențiază cheltuielile pe care le angajează la execuția comenzii și cu care participă la formarea costului de producție al acesteia. Calculul costului de producție unitar se face cu relația:

$$c = \frac{\sum_{j=1}^n \left(\sum_{i=1}^n CD_{ij} + \sum_{i=1}^n CI_{ij} \right)}{Q}$$

unde:

c - costul unitar de producție;

CD_{ij}- cheltuieli directe analitice i (n fiind numărul acestora), în secția j (m fiind numărul de secții prin care trece produsul);

CI_{ij}- cheltuielile indirecte i, în secția j (n fiind numărul acestor cheltuieli).

Varianța "cu semifabricate" este specifică unităților la care produsele finite sunt rezultatul îmbinării mecanice a unor piese și subansamble parțial independente, ce se produc în întreprindere sau se cumpără din afară, se prelucreează și apoi se assemblează. Aceste piese și subansamble pot fi livrate și ca atare. Pentru determinarea costului unitar al produselor finite trebuie să se stabilească mai întâi calculațiile pentru semifabricatele proprii, apoi să se determine costurile cu asamblarea și finisarea produsului finit.

Costul unitar va fi obținut prin însumarea tuturor acestor costuri parțiale (la care se vor adăuga cheltuielile generale ale întreprinderii) și raportarea lor la cantitatea de producție obținută.

Documentul principal utilizat este fișa de calcul a cheltuielilor comenzii, care cuprinde trei părți principale:

- antecalculul;
- postcalculul;
- decontarea.

Pentru a stabili costul efectiv al unei unități de produs se raportează suma cheltuielilor de pe fișa secției care execută sau assemblează produsul la cantitatea realizată la închiderea comenzii respective. Calculul producției neterminate rezultă din însumarea cheltuielilor aferente comenzilor aflate în curs de fabricație la sfârșitul lunii.

3. Metoda direct-costing

Are la bază ipoteza că numai cheltuielile variabile formează costul produsului, de unde și o altă denumire sub care este cunoscută: "metoda costurilor variabile". Cheltuielile fixe, numite și cheltuieli ale perioadei și nu ale produselor, afectează profitul brut la finele perioadei. **Conținutul și procedura de calcul** specifice metodei direct-costing sunt următoarele:

- a) se separă cheltuielile fixe de cele variabile;
- b) se separă cheltuielile variabile pe fiecare tip de produs ce se execută;
- c) se calculează costul variabil unitar realizat prin raportarea cheltuielilor variabile totale ale unui tip de produs la cantitatea obținută din produsul respectiv;
- d) se calculează rezultatul pe produs și la nivelul întreprinderii (marja pe costurile variabile);
- e) se calculează rezultatul net prin scăderea din marja totală pe costurile variabile (a tuturor tipurilor de produse) a cheltuielilor fixe ale întreprinderii.

În figura nr.7.5 se prezintă o schemă a calculului costurilor după metoda direct-costing.

Metoda propune deci repartizarea cheltuielilor fixe numai asupra produselor vândute, iar evaluarea stocurilor se face la nivelul costului variabil.

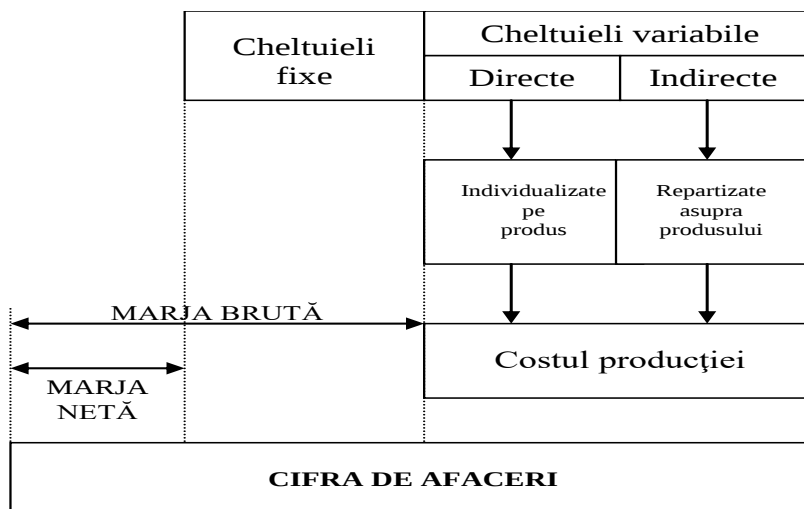


Fig.nr.7.5. Schema calculului costurilor prin metoda direct-costing

În condițiile în care cantitatea vândută de produse este maximă (nu există stoc), rezultatele nete sunt cele rele. Ele depind însă în mod hotărâtor de desfacerea imediată a produselor executate.

VII.1.3. PLANIFICAREA (BUGETAREA) COSTURILOR DE PRODUCȚIE. GENERALITĂȚI

Întreprinderea are ca obiectiv primordial prosperitatea și perenitatea sa, și în acest scop își pune în aplicare un plan de acțiune, o traiectorie care să o situeze pe direcția și în sensul de la un stadiu inițial inferior către un stadiu final superior.

Oricât de bine ar fi stabilită această traiectorie, este necesar un control continuu al previziunilor sale, întrucât este inherentă apariția, în mulțimea ipotezelor, a unor abateri care pot influența decisiv (uneori negativ) evoluția întreprinderii. Aceste abateri, odată identificate, trebuie explicate (aflăte deci cauzele lor) și corectate, sau dimpotrivă, asimilate.

Gestiunea unei întreprinderi se bazează astăzi pe o mulțime de informații bine fundamentate asupra viitorului acesteia. Ea are un puternic caracter previzional, stabilind rezultate mai mult sau mai puțin probabile în funcție de obiectivele imediate sau pe termen lung al întreprinderii.

Gestiunea previzională dispune de un *ansamblu de tehnici și procedee, cum ar fi: contabilitatea, statistica descriptivă și calculul probabilităților, cercetarea operațională și planificarea bugetară.*

În cadrul gestiunii termenul de "buget" este folosit pentru a reda expresia cantitativă și financiară a unui program de acțiune pentru o perioadă dată, și el se poate referi la funcțiile întreprinderii, sau la principalele domenii de activitate ale acesteia (producție, investiții, aprovizionare, trezorerie etc.).

În sens restrâns prin "buget" se înțelege un stadiu al previziunilor veniturilor și cheltuielilor.

În faza de previziune gestiunea presupune analiza datelor privind potențialul întreprinderii (capacități existente sau viitoare, gradul de utilizare a acestora, tipul tehnologiilor,

calitatea forței de muncă etc.), a celor care reprezintă dinamica mediului său exterior (piețe, prețuri, conjunctură economică etc.), prelucrarea lor prin diverse procedee și obținerea, în funcție de orizont, grad de detaliere și obligativitate a unor prognoze pe termen lung (aproximativ 10 ani), a unor planuri (1-5 ani) și programe (sub 1 an) diverse.

Planificarea (bugetarea) reprezintă înscrierea în planuri (bugete) a datelor obținute în faza de previziune. Această înscriere are de regulă în vedere perioade scurte (sub 1 an, cu defalcare pe trimestre și luni). Evident că această înscriere are loc după o analiză mult mai detaliată și mai exactă a datelor interne și externe.

Controlul realizării planului (bugetului) constă în compararea realizărilor cu datele prevăzute în faza anterioară, sesizarea unor eventuale diferențe și analiza acestora în scopul corectării gestiunii active și a previziunilor ulterioare, care pot suferi modificări.

Bugetele unei întreprinderi sunt strâns legate unele de altele, și stabilirea lor trebuie să țină cont de aceste dependențe complexe. În fig. nr.7.6. este prezentată o ierarhie a dependențelor, ce trebuie avută în vedere la stabilirea bugetelor (planurilor). Se observă că bugetul vânzărilor condiționează celelalte bugete, întrucât de nivelul vânzărilor depind, teoretic sau practic, producția realizată, investițiile ce se prevăd, indicatorii principali ai trezoreriei.

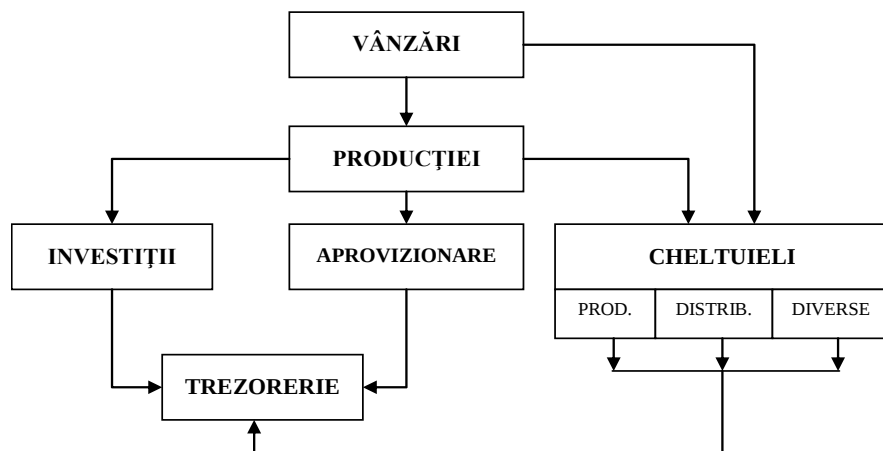


Fig. nr. 7.6. Ierarhia dependențelor în stabilirea bugetelor

După stabilirea bugetelor în ordinea indicată de ierarhia dependențelor, prin agregare se obține bugetul general. În cadrul operațiunii de agregare pot apare restricții și la nivelul bugetelor de bază (investiții, surse de aprovizionare, trezorerie), care vor influența bugetul vânzărilor și, în final, bugetul general.

Planificarea costurilor permite întreprinderii să-și cunoască bugetele cheltuielilor pe articole sau pe elemente de calculație și să stabilească așa-zisele “regii de fabricație”. Acești coeficienți sau indici permit întreprinderii să-și planifice costurile pe fiecare produs(grupă de produse) și să propună în prealabil un preț de livrare diverșilor săi beneficiari. Un asemenea demers este necesar cu precădere în acele întreprinderi care realizează produse unicat sau de serie mică.