cursul de la data încasării şi data plăţii valutei se evidenţiază ca o cheltuială financiară sau ca un venit financiar din diferenţe de curs valutar care nu afectează însă gestiunea SCE importatoare. Aceste diferenţe se regăsesc în soldul contului 5124 „Conturi la bănci în valută" la sfârşitul anului şi se înregistrează ca venit, respectiv ca o cheltuială financiară, anulând efectul înregistrării de la data plăţii.

Plăţile către prestatorii de servicii externe (transport, asigurare etc) urmează aceleaşi principii. Plăţile interne de transport-manipulare se efectuează din avansul încasat în lei.

3. După derularea tuturor operaţiunilor privind importul se procedează la **regularizarea cu beneficiarii de import.** În acest scop se compară avansul încasat cu cheltuielile efectuate, inclusiv comisionul cuvenit, iar diferenţa se regularizează prin încasare sau plată după caz.

Regularizarea se face distinct pentru avansurile încasate în valută şi cele încasate în lei.

4. TVA încasată aferentă mărfurilor importate în comision se plăteşte de titularii operaţiunilor de import, adică de SCE importatoare, dar se deduce numai de către beneficiarii de import. În ce priveşte TVA aferentă comisionului facturat beneficiarilor de import, aceasta se contabilizează în mod obişnuit la SCE importatoare ca TVA colectată.

Particularităţile structurii cheltuielilor şi veniturilor. Derularea importului în comision ocazionează cheltuieli şi generează venituri similare importului pe cont propriu. Întrucât SCE importatoare sunt prestatoare de servicii (mărfurile aparţinând beneficiarilor de import), ele reflectă în gestiunea proprie:

• ca şi cheltuieli, pentru cele generale efectuate (salarii, întreţinere şi reparaţii, poştă etc);

• ca venituri, doar comisionul de import;

• restul plăţilor privind mărfurile: plăţile către furnizorii externi, către prestatorii de servicii, plăţile în vamă şi încasările efectuate sunt evidenţiate direct cu ajutorul conturilor de terţi şi de trezorerie fără a afecta gestiunea SCE importatoare.

CONTABILITATE DE GESTIUNE

(Iacob C., Ionescu I., Goagără D. – *Contabilitate de gestiune conformă cu practica internaţională*, Editura Universitaria, Craiova, 2007, pag. 14-18, 21-46, 82-90)

1. CONCEPTUL DE COSTURI ŞI ROLUL LOR ÎN LUAREA DECIZIILOR

Costul este o categorie economică universal acceptată şi are la origine verbul latin *"constare"*, care înseamnă a stabili, a fixa ceva, verb din care s-a desprins noţiunea de *"costa"* pentru a exprima "cât s-a consumat sau s-a plătit" pentru un lucru sau un obiect. Ulterior, de la această noţiune s-a ajuns la noţiunea de cost, al cărui conţinut este legat de un consum de valori care l-a ocazionat şi care, pentru a putea fi reflectat, trebuie să aibă la bază expresie valorică. Având în vedere sursa de informaţii (contabilitatea financiară) rezultă că, privite sub acest aspect, *costurile sunt sinonime cu cheltuielile*.

Consumurile de valori fiind efectuate în scopul obţinerii unui produs, unei lucrări sau prestării unui serviciu conduc la efectuarea unei calculaţii pentru a fi posibilă însumarea lor, iar rezultatul obţinut constituie un indicator sintetic cunoscut sub denumirea de ***"cost de producţie".***

Din punct de vedere practic, consumurile de valori, în majoritatea întreprinderilor, nu se efectuează pentru obţinerea unei singure unităţi de produs, lucrări sau serviciu, ci pentru o cantitate determinată, în funcţie de specificul procesului tehnologic şi modului de organizare a procesului de producţie. În acest context, *costul unitar al produsului* constituie un indicator determinat pe baza unui calcul matematic, ca raport între expresia valorică a consumurilor de valori (cheltuielile) pe care le efectuează o întreprindere cu obţinerea şi desfacerea producţiei sale, pe o anumită perioadă de gestiune şi cantitatea de produse, de lucrări sau servicii.

Teoria economică defineşte costul ca fiind "acea parte a preţului de vânzare a unui bun economic care compensează cheltuielile suportate de unităţile economice pentru producerea şi

vânzarea acelui bun”[25], iar *contabilitatea de gestiune tradiţională* afirmă că acesta reprezintă expresia valorică a consumurilor de muncă vie şi materializată, efectuate în scopul obţinerii unui produs, unei lucrări sau unui serviciu la un moment dat, consumuri care îmbracă forma cheltuielilor de producţie şi de desfacere suportate de întreprinzători.

Nu este lipsită de interes nici precizarea făcută de IAS 2 „Stocuri”şi menţinută de către IFRS 1 care, referindu-se la evaluarea stocurilor afirmă : „Costul stocurilor cuprinde toate costurile aferente achiziţiei şi prelucrării, precum şi alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma şi în locul în care se găsesc în prezent”. Mergând pe linia IAS 2, OMFP 1826/2003[26] precizează : „Costul de producţie sau de prelucrare al stocurilor, precum şi costul de producţie al imobilizărilor cuprinde cheltuielile directe aferente producţiei, şi anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă şi alte cheltuieli directe de producţie, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producţie alocată în mod raţional ca fiind legată de fabricaţia acestora”.

Deşi ne aflăm în faţa mai multor definiţii date costurilor, există o notă comună deoarece managerul este cel care trebuie să-şi atingă obiectivele prin intermediul altor persoane. Informaţia care îi este necesară este, prin natură, mai puţin normalizată, ea depinde de obiectivele care trebuie urmate şi de maniera în care lucrează cu echipa sa. Prin urmare, un cost este o construcţie, el nu are sens decât într-un scenariu dat.

Dacă un cost este o construcţie, ceea ce se constată instantaneu nu răspunde cerinţelor managementului care cercetează datele semnificative cu ajutorul unor mijloace solide, adesea pentru a previziona viitorul. Altfel spus, dacă un cost este o construcţie, noţiunea de cost „real” devine un pic ambiguă şi relativă, totuşi el rămâne credibil dacă relevă legăturile de cauzalitate cu obiectul calculaţiei.

Costul este specific tuturor obiectelor desemnate pentru care este necesară atribuirea de cheltuieli şi totalizarea lor, cum ar fi de exemplu, un produs, o lucrare, un serviciu, un proiect, o activitate etc.

Având în vedere prevederile referenţialelor contabile internaţionale, precum şi prevederile OMFP 1826/2003, este necesară determinarea a trei categorii de costuri aferente activităţii de exploatare a întreprinderii :

- în faza de aprovizionare, costuri de achiziţie
- în faza de producţie, costuri de producţie
- în faza de distribuţie, costuri de distribuţie.

Costul de achiziţie este format din preţul de cumpărare al stocurilor materiale sau mărfurilor, la care se pot adăuga taxele de import şi orice alte cheltuieli necesare pentru a aduce stocurile în forma şi la locul final pentru a fi disponibile derulării activităţii. Utilitatea unui astfel de cost este evidentă : pe de o parte, el devine parte componentă a costului de producţie, în limita consumurilor efectuate, pe de altă parte este un instrument de analiză şi decizie deoarece se poate determina o marjă pe costul de achiziţie (figura nr.1) ;

		Rezultat		Marja pe costul		Marja
Preţ			Costuri în afara producţiei	de producţie		pe costul de achiziţie
de vânzare		Cost complet de producţie		Cost de	Alte cheltuieli de producţie	
				producţie		Cost de achiziţie

Fig.1. ***Schema costurilor pe stadii ale ciclului de exploatare***

[25] M.Băbeanu şi colab.- *Economie politică, vol.I,* Reprografia Universităţii din Craiova, 1993.

[26] OMFP 1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea şi conducerea contabilităţii de gestiune, publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 23 din 12 ianuarie 2004

Costul de producţie sau de fabricaţie este expresia valorică a ceea ce îl costă pe producător pentru obţinerea unui produs, a unei lucrări sau unui serviciu, cost format din preţul de cumpărare al stocurilor consumate şi altor costuri adăugate de întreprindere în procesul de producţie (definiţia acestui cost a fost prezentată explicit la începutul acestui paragraf). Aşa cum se observă din figura nr.1, diferenţa dintre preţul de vânzare şi costul de producţie reprezintă marja asupra costului de producţie.

Costul de distribuţie nu este un cost propriu-zis, el reprezintă totalitatea cheltuielilor de desfacere. Definiţia sa poate fi deci concepută, ca şi costurile precedente, prin referire la costurile angajate pentru vânzarea producţiei realizate.

Costul complet reprezintă efortul depus de producător pentru obţinerea şi vânzarea unui produs, lucrare sau serviciu şi este format din costul de producţie, cheltuielile generale de administraţie şi costul de distribuţie.

Fiecare tip de cost, enunţat mai sus, se caracterizează prin trei elemente, independente unele de altele, care pot fi prezentate schematizat aşa cum se observă din figura nr.2.

		Calculul costurilor trebuie să se adapteze	
		organizării întreprinderii şi activităţii sale :	
		-	Cost pe funcţii economice (aprovizionare, producţie, distribuţie)
Câmp de	→	-	Cost pe mijloace de exploatare (magazin, uzină ...)
aplicare		-	Cost pe activitate de exploatare (ansamblul activităţilor, familii de produse...)
		-	Cost pe responsabilităţi (direcţie, şef de serviciu, şef de atelier ...)
	—	Costuri complete →	Regrupează ansamblul cheltuielilor care privesc fiecare produs sau obiect de calcul al costului ; ele permit calculul unui rezultat pe produs comparând preţul de vânzare cu costul complet
Conţinut			
	—	Costuri parţiale →	Nu comportă decât o parte a cheltuielilor selectate după anumite criterii (costuri variabile, costuri directe, costuri specifice) şi permit determinarea marjelor
Momentul calculului	→	-	• costuri constatate (reale sau istorice) determinate după realizarea producţiei • costuri antecalculate (standard sau previzionate) determinate anterior începerii producţiei

Fig. 2. ***Caracteristicile costurilor***

Dacă avem în vedere rolul costurilor în luarea deciziilor, costurile în raport de conţinutul lor pot fi delimitate astfel:

- Costurile complete: - costuri complete tradiţionale (fără ajustări sau adăugări) ; costuri complete economice (cu ajustări sau adăugări pentru o mai bună analiză economică)
- Costurile parţiale: costuri variabile (prin luarea în considerare numai a cheltuielilor care variază în raport cu producţia sau cu vânzarea şi excluderea cheltuielilor fixe) ; costuri directe (prin luarea în considerare a cheltuielilor variabile şi a celor fixe proprii produselor, calculate direct)

Cele trei stadii succesive – aprovizionare, producţie, desfacere – consumă resurse care ar fi trebuit acumulate (imobilizări, stocuri) şi finanţate în prealabil. Or, este puţin probabil ca o întreprindere să aibă puterea să aştepte încasarea clienţilor săi pentru a-şi achita furnizorii şi angajaţii. Această finanţare a însăşi costului său, poartă denumirea de costul capitalului. Pe de o parte, capitalurile împrumutate trebuie să fie remunerate prin dobândă , pe de altă parte, capitalurile aportate de acţionari constituie o resursă al cărei cost există dar nefiind purtătoare de dobândă nu este contabilizat ca o cheltuială . În esenţă, acţionarii aşteaptă o remunerare a investiţiei lor şi riscului pe care îl comportă sperând la „crearea de valoare”, adică la un beneficiu cuvenit.

Prin urmare, este suficient ca preţul de vânzare să acopere costurile de exploatare şi să se obţină o marjă care să permită remunerarea capitalurilor investite care au permis realizarea sa.

Putem concluziona că, utilizarea informaţiilor legate de costurile activităţiii facilitează luarea unor decizii în legătură cu volumul şi structura activităţii în vederea creşterii profitului (menţinerea în fabricaţie a unor produse, renunţarea la fabricarea altora sau introducerea în fabricaţie a noi produse). Informaţiile cu privire la nivelul, structura şi evoluţia costurilor prezintă un rol deosebit în privinţa adoptării deciziilor în scopul creşterii eficienţei activităţii desfăşurate şi, totodată, prezintă importanţă pentru controlul activităţii interne a întreprinderii.

2. ORGANIZAREA ŞI CONDUCEREA CONTABILITĂŢII DE GESTIUNE

2.1. Aspecte generale

Organizarea şi conducerea contabilităţii de gestiune este obligatorie conform prevederilor art.1 alin.(1) din Legea contabilităţii nr.82/1991, republicată şi se realizează ţinând cont de o serie de factori, cum ar fi : specificul activităţii desfăşurate de entitate (producţie, comerţ, prestări de servicii etc.), mărimea şi structura organizatorică a acesteia, tipul şi modul de organizare a producţiei, tehnologia de fabricaţie, caracterul procesului de producţie etc.

Scopul stabilit de legiuitor, este acela ca , prin contabilitatea de gestiune, să se obţină pentru nevoi proprii informaţii care să asigure gestionarea eficientă a activelor entităţii . Pe de altă parte, informaţiile furnizate de contabilitatea de gestiune cu privire la costul produselor finite (stocuri, imobilizări) şi al producţiei în curs de execuţie sunt utilizate de contabilitatea financiară pentru evaluarea şi înscrierea acestor elemente în activul bilanţului.

Prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr.1826/2003 s-au aprobat Precizările privind unele măsuri referitoare la organizarea şi conducerea contabilităţii de gestiune, conform cărora contabilitatea de gestiune trebuie să asigure în principal :

- înregistrarea operaţiilor privind colectarea şi repartizarea cheltuielilor pe destinaţii, respectiv pe activităţi, secţii, faze de fabricaţie, centre de costuri, centre de profit, după caz, precum şi
- calculul costului de achiziţie, de producţie, de prelucrare a bunurilor intrate, obţinute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producţiei în curs de execuţie, imobilizărilor în curs etc.

Potrivit reglementărilor contabile este obligatorie organizarea contabilităţii de gestiune, iar la latitudinea societăţii este lăsat numai modul de organizare a acesteia care este determinat de specificul activităţii. Având în vedere natura activităţilor desfăşurate, forma cea mai laborioasă de organizare a unei contabilităţi de gestiune o întâlnim în cadrul activităţii de producţie, unde orice structură este interesată de managementul costurilor şi determinarea costurilor la anumite niveluri.

Având în vedere prevederile legislative, considerăm util de a prezenta câteva aspecte privitoare la modul de organizare a contabilităţii de gestiune.

În opinia noastră, organizarea contabilităţii de gestiune presupune un ansamblu de activităţi desfăşurate de o întreprindere în vederea realizării unui sistem informaţional eficient privind calculul costului ; analiza eficienţei activităţii desfăşurate ; elaborarea, urmărirea şi controlul bugetelor de cheltuieli, subordonată conducerii la toate nivelurile structurilor organizatorice.

În acest sens, se ridică o serie de probleme, printre care:

a) Precizarea organelor cărora li se încredinţează executarea lucrărilor contabilităţii de gestiune. Această problemă, în ţara noastră, în funcţie de complexitatea activităţii şi mărimea întreprinderii, se poate realiza după două concepţii .

- O primă modalitate ţine de *concepţia disparată*, potrivit căreia activităţile de calculaţie a costurilor şi cele de analiză şi fundamentare a deciziilor sunt subordonate unor compartimente distincte din cadrul întreprinderii. Astfel, lucrările de calcul al costului pot fi executate, fie în

cadrul unui compartiment distinct, denumit "postcalcul", subordonat directorului economic, fie în cadrul compartimentului financiar-contabil, în timp ce elaborarea bugetelor pe feluri de activităţi se realizează în cadrul compartimentelor corespunzătoare funcţiilor întreprinderii, sub supravegherea şi coordonarea acestora de către biroul plan-dezvoltare. Gradul de centralizare sau descentralizare al lucrărilor este funcţie de mărimea întreprinderii şi complexitatea activităţii desfăşurate.

• O a doua modalitate ţine de *concepţia integrată*, care presupune concentrarea lucrărilor în cadrul aceluiaşi compartiment funcţional, de regulă cunoscut sub denumirea de "preţuri, costuri, analize economice", care să fie subordonat conducerii întreprinderii.

Fiecare din variantele prezentate are avantaje şi dezavantaje în următorul sens : în prima variantă există posibilitatea specializării, a unui control reciproc în privinţa metodologiei şi certitudinii datelor, dar există dezavantajul lipsei unei viziuni unitare asupra ansamblului lucrărilor contabilităţii de gestiune ; în cea de a doua variantă se înlătură dezavantajul primeia, dar se creează un volum sporit de lucru şi o dependenţă a acestui compartiment de alte compartimente funcţionale din cadrul întreprinderii în privinţa culegerii informaţiilor. Cu toate acestea, cea de a doua variantă exprimă cel mai corect esenţa, rolul şi importanţa contabilităţii de gestiune în cadrul conducerii.

b) Alegerea metodei celei mai corespunzătoare de organizare a evidenţei cheltuielilor, calculul costului şi elaborării bugetelor este o problemă dependentă de o serie de factori, cum ar fi : caracterul diferit al producţiei, aspectul de sezonalitate, specificul procesului tehnologic, nomenclatura de fabricaţie, durata ciclului de producţie, tendinţa de evoluţie a unor factori, tendinţele care se manifestă pe plan internaţional în materie de costuri, precum şi scopul urmărit de conducerea unei întreprinderi.

Alegerea unei metode ridică o serie de probleme legate de precizarea categoriilor de purtători de costuri, a unităţii de calculaţie, stabilirea centrelor de analiză, a tehnicilor de previzionare, urmărire şi control, precizarea sistemului de documente şi a criteriilor lor de întocmire şi circuit, ş.a.m.d.

Potrivit Precizărilor privind unele măsuri referitoare la conducerea contabilităţii de gestiune, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr.1826/2003, calculaţia costurilor poate fi efectuată după una din următoarele metode (nn. gruparea ne aparţine) :

- metode bazate pe principiul costului complet (metoda costului standard, metoda pe comenzi , metoda pe faze , metoda globală)
- metode bazate pe principiul costurilor parţiale (metoda direct costing , metoda costurilor directe)
- alte metode adoptate de persoana juridică în funcţie de modul de organizare a producţiei, specificul activităţii, particularităţile procesului tehnologic şi în funcţie de necesităţile proprii (metoda costurilor pe activităţi, metoda costurilor ţintă).

Alegerea unei metode de calculaţie a costurilor şi care, în esenţă, conturează un anumit tip de cost, depinde de o serie de restricţii, aşa cum se observă din figura nr. 3.

RESTRICŢII	date de ***natura activităţii*** (de exemplu, ierarhia costurilor într-o întreprindere industrială este mult mai complexă decât într-o întreprindere comercială. Există costuri specifice pentru fiecare tip de activitate)
	date de ***modul de gestiune*** (de exemplu, o gestiune descentralizată implică în general ţinerea unei gestiuni previzionale şi bugetare)
	contractuale (de exemplu, adaptarea contabilităţii de gestiune contractelor încheiate cu partenerii în scopul de a urmări efectele acestora)
	reglementare (de exemplu, exigenţele impuse întreprinderii de anumite organisme administrative în scopul efectuării unui control al costurilor sale – aspect specific pieţelor publice)
	alte restricţii (de exemplu, costul contabilităţii de gestiune trebuie să respecte acelaşi tratament analitic pentru a se putea realiza compararea informaţiilor pe perioade)

Fig. 3. ***Restricţii în alegerea costurilor***

În consecinţă, având în vedere restricţiile formulate, fiecare întreprindere are libertatea de a alege una sau alta dintre metodele de calculaţie enunţate şi care , în individualitatea lor, prezintă avantaje şi dezavantaje , aşa cum se observă din tabelul nr.1.

Ceea ce trebuie să aibă în vedere sistemul utilizat este aceea că , informaţia furnizată, într-un interval convenabil , trebuie să fie pertinentă, precisă şi să aibă un cost rezonabil. În altă ordine de idei, trebuie înţeles faptul că metodele nu sunt opozabile, ele se completează , motiv pentru care tendinţa actuală pe plan internaţional este de combinare a acestora.

Metoda	Avantaje	Inconveniente
Costurilor complete	- cunoaşterea costurilor diferitelor faze de elaborare şi distribuţie a produsului - determinarea preţului de vânzare şi rezultatului degajat	- procedură greoaie şi adesea complexă - nici-o distincţie între cheltuieli variabile şi fixe - ignorează comportamentul cheltuielilor în raport de variaţia nivelului de activitate
Costurilor variabile	- simplifică modul de calcul al costului - calculează indicatorii de risc (prag de rentabilitate .....) - determină produsele cu marjele forte - realizează o gestiune previzională	- sub-evaluează stocurile - dificultate în separarea cheltuielilor în variabile şi fixe în condiţiile apariţiei costurilor semi-variabile - excluderea cheltuielilor fixe specifice produselor este un obstacol în formularea deciziilor de gestiune
Costurilor directe	- determinarea pentru fiecare produs a contribuţiei sale la formarea rezultatului prin acoperirea cheltuielilor comune - elimină dificultatea de repartizare a cheltuielilor indirecte	- sub-evaluarea stocurilor
Costurilor pe activităţi	- analiza transversală a proceselor - calculul costului activităţilor identificate pe centre - evaluarea proporţională a utilizării activităţii pe produs - un tratament mai adecvat al cheltuielilor indirecte	- metodă costisitoare - sistem de calcul complex
Costurilor ţintă	- calculul costului încă din momentul concepţiei în funcţie de preţul de vânzare impus de piaţă şi de marjele aşteptate - calculul costului ţintă în raport de componentele produsului	- procedură complexă - metodă slab adaptată produsului cu ciclu lung de viaţă

Tabelul 1. ***Tabloul comparativ al metodelor de calculaţie***

c) Precizarea perioadelor de executare a lucrărilor contabilităţii de gestiune. În acest sens este necesar să se precizeze organele care vor fi informate, perioadele când informaţiile sunt necesare, forma şi structura lor, perioadele de calcul al costurilor, când şi la ce perioade se stabilesc, analizează şi raportează abaterile de la nivelurile prestabilite, scop în care se pot elabora grafice sub formă tabelară, liniară sau grafice reţea.

d) Precizarea mijloacelor necesare executării lucrărilor , aspect care vizează cu precădere partea de calculaţie a costurilor şi este importantă pentru determinarea conţinutului şi circuitului documentelor de evidenţă primară, precum şi a situaţiilor finale, dat fiind faptul că modul de prelucrare diferă în funcţie de gradul de informatizare al unităţii.

Este cunoscut faptul că în cadrul contabilităţii de gestiune se operează cu număr mare de date (cifre) , financiare sau nu şi care nu sunt supuse nici unei reglementări. Marea majoritate a întreprinderilor utilizează instrumente informatice de gestiune, mai mult sau mai puţin complexe şi pentru a realiza un sistem informatic de prelucrare a datelor, adaptate necesităţilor contabilităţii de gestiune , trebuie să aleagă între mai multe soluţii, aşa cum se observă din tabelul nr.2.

Tipul instrumentului	Principalele caracteristici
Program de contabilitate financiară cu integrarea datelor analitice	➢ adaptat micilor întreprinderi ➢ codul este atribuit fiecărui cont de gestiune care urmează a fi reliefat şi repartizat pentru calculul rezultatelor
Tabelar	➢ adaptat întreprinderilor mici şi mijlocii ➢ autonomie totală pentru structura informaţiilor plecând de la foile de calcul ➢ o mare posibilitate de calcul, fie plecând de la datele extrase din alte programe, fie de la calculele precedente
Program specific	➢ adaptat întreprinderilor mici şi mijlocii ➢ program standard sau program conceput de întreprindere ➢ permite interfaţa cu alte programe ➢ tratament automat pe funcţii ale gestiunii de aprovizionare, producţiei, stocurilor ...
Program de gestiune integrat	➢ adaptat marilor întreprinderi ➢ tratează ansamblul funcţiilor gestiunii (comenzi, facturări, imobilizări, gestiunea producţiei şi a stocurilor, contabilitate ...) cu ajutorul unei singure baze de date centrale ➢ scrierea unică a informaţiei antrenează multiplele prelucrări care decurg

Tabelul 2. ***Soluţii de prelucrare automată a datelor***

2. 2. MODUL DE PREZENTARE A CONTABILITĂŢII DE GESTIUNE

Conform precizărilor efectuate în Ghidul de aplicare a Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin OMFP 1752/2005, contabilitatea de gestiune se organizează „fie utilizând conturi specifice, fie dezvoltând conturile din contabilitatea financiară, fie cu ajutorul evidenţei tehnico-operative proprii”.

a) organizarea disociată cu utilizarea conturilor specifice presupune, pe de o parte, existenţa contabilităţii financiare, iar, pe de altă parte, existenţa contabilităţii de gestiune prin intermediul conturilor din clasa a IX-a “*Conturi de gestiune”,* într-o formă simplificată redată de actualul PCG şi care, aşa cum sunt precizate, nu sunt obligatorii dar care permit :

- Preluarea din contabilitatea financiară a cheltuielilor încorporabile, scop în care este necesar să se elaboreze un “tablou de joncţiune” pentru a se asigura controlul asupra operaţiilor înregistrate. Acest tablou este cu atât mai necesar cu cât în unele conturi apar înregistrate cheltuieli care sunt neîncorporabile, adică nu se cuprind în costuri.
- Decuparea din tabloul de joncţiune a cheltuielilor încorporabile (aferente producţiei) şi regruparea şi reclasarea acestora în cheltuieli directe (pe purtătorii de costuri) şi indirecte (pe locuri de cheltuieli, iar în cadrul acestora după natura cheltuielilor).
- Înregistrarea, urmărirea şi controlul producţiei fabricate în cursul perioadei de gestiune, evaluată la preţul de înregistrare, care poate fi : costul standard sau preţul cu ridicata al întreprinderii.
- Înregistrarea, urmărirea şi controlul producţiei aflate în curs de execuţie la finele perioadei de

gestiune, evaluată la costul efectiv al acesteia
- Înregistrarea, urmărirea şi controlul abaterilor dintre costurile efective şi preţurile de înregistrare aferente producţiei fabricate .
- Transferarea către contabilitatea financiară a producţiei obţinute la costul efectiv al acesteia şi a diferenţelor de preţ aferente (figura nr. 4).

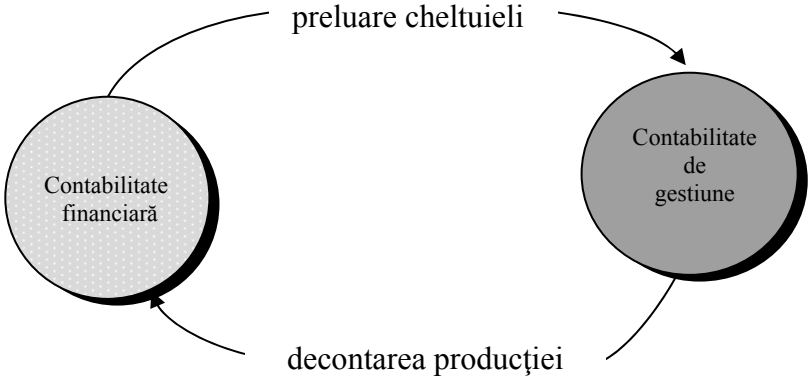

Fig.4. ***Schema transferului de cheltuieli şi al producţiei***

Conturile din clasa a IX-a se caracterizează prin faptul că funcţionează numai între ele şi prin urmare, la sfârşitul lunii, nu prezintă sold motiv pentru care nu apar în bilanţ, iar din punct de vedere funcţional se pot dezvolta în analitic pe categorii de costuri.

Utilizarea conturilor contabile, precum şi simbolizarea analitică a acestora se efectuează astfel încât sistemul de stocare şi accesare a informaţiilor obţinute să fie flexibil şi să permită o gamă largă de opţiuni. Lista conturilor de gestiune poate fi adaptată în funcţie de scopurile urmărite, respectiv: evidenţierea fluxului costurilor, determinarea costurilor aferente stocurilor, determinarea veniturilor şi a rezultatelor în funcţie de activitatea care le generează, efectuarea de previziuni etc.

Conţinutul clasei a IX-a de conturi este sistematizat pe trei grupe astfel :

- Grupa 90 "Decontări interne"
- Grupa 92 "Conturi de calculaţie"
- Grupa 93 "Costul producţiei"

Grupa 90 "Decontări interne"

Cuprinde conturi de reflectare care asigură, pe de o parte, independenţa contabilităţii de gestiune în raport cu contabilitatea financiară, pe de altă parte, interdependenţa dintre cele două laturi ale sistemului contabil circumscrise la nivelul ciclului de exploatare.

Din cadrul acestei grupe fac parte următoarele conturi :

♦ *Contul 901 "Decontări interne privind cheltuielile"*, cont bifuncţional cu ajutorul căruia se ţine evidenţa decontărilor interne privind cheltuielile activităţii de bază şi auxiliare, cheltuielile comune ale secţiei, cheltuielile generale de administraţie, precum şi cheltuielile de desfacere şi se stabileşte diferenţa între preţurile de înregistrare (prestabilite sau cu ridicata) şi costul efectiv al produselor finite, semifabricatelor din producţie destinate vânzării, lucrărilor executate şi serviciilor prestate care formează producţia marfă a unităţii. Se creditează în cursul lunii prin debitul conturilor din grupa 92 şi se debitează la sfârşitul perioadei cu costul efectiv al produselor obţinute prin creditul conturilor 931 "Costul producţiei obţinute", precum şi cu cheltuielile aferente perioadei care nu au fost alocate costului de producţie, prin creditul contului 902 „Decontări interne privind producţia obţinută". La sfârşitul perioadei, contul 901 poate prezenta sold creditor reflectând mărimea producţiei în curs de execuţie şi care poate fi menţinut în această formă, sau poate fi închis prin soldul debitor al contului 933 „Costul producţiei în curs de execuţie". Dacă se procedează la închiderea soldului, la începutul lunii următoare, soldul creditor se reia printr-un articol invers celui de închidere.

♦ *Contul 902 "Decontări interne privind producţia obţinută"* este un cont bifuncţional cu ajutorul căruia se ţine evidenţa producţiei obţinute în cursul lunii, la preţ de înregistrare şi

totodată asigură interfaţa cost-producţie.

Contul 902 se dezvoltă în analitic pe două grupe de cheltuieli : costul produselor (iar în cadrul acestuia, pe feluri de produse) şi costurile perioadei. Funcţionarea contului este diferită în raport de structura analitică a acestuia, astfel :

Analiticul „costul produselor" se creditează în cursul lunii pe măsura obţinerii producţiei, la cost standard, prin debitul contului 931"Costul producţiei obţinute"; se debitează la sfârşitul lunii cu costul efectiv al producţiei prin creditul contului de calculaţie 921"Cheltuielile activităţii de bază" şi prin creditul contului 903 „Decontări interne privind diferenţele de preţ", cu eventualele diferenţe, în roşu sau negru în funcţie de semnificaţia acestora.

Analiticul „costurile perioadei" se debitează la sfârşitul perioadei prin creditul conturilor : 921 „Cheltuielile activităţii de bază" analitic cheltuieli neproductive şi lipsuri în gestiune ; 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare" şi 923 „Cheltuieli indirecte de producţie" cu cheltuielile nealocate costurilor ca urmare repartizării raţionale a cheltuielilor ; 924 „Cheltuieli generale de administraţie" şi 925 „Cheltuieli de desfacere" cu cheltuielile înregistrate în aceste conturi şi care nu se cuprind în costul producţiei. Se creditează la sfârşitul prin debitul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile" în scopul separării cheltuielilor aferente costului de producţie de cele care nu se pot aloca acestuia. Acest analitic nu prezintă sold la sfârşitul lunii.

♦ *Contul 903 "Decontări interne privind diferenţele de preţ"* este un cont de activ cu rolul de a ţine evidenţa diferenţelor de preţ calculate la sfârşitul lunii, între costul efectiv al producţiei obţinute şi preţul de înregistrare (prestabilit sau cu ridicata) al acestora. Diferenţele stabilite pot fi favorabile şi se înregistrează cu sumele înscrise în roşu, atunci când costul efectiv este mai mic decât preţul de înregistrare sau nefavorabile şi se înregistrează cu sumele înscrise în negru, în situaţia inversă. Funcţionează numai la sfârşitul lunii, când se creditează cu diferenţele de preţ stabilite, în corespondenţă cu debitul contului 902 "Decontări interne privind producţia obţinută" (analitic costul produselor) şi se debitează cu aceleaşi diferenţe în corespondenţă cu creditul contului 933 "Costul producţiei obţinute", fapt pentru care contul în cauză nu prezintă sold.

Grupa 92 "Conturi de calculaţie"

Cu ajutorul acestor conturi se ţine evidenţa cheltuielilor colectate, în raport de modul de identificare a lor, privind activitatea desfăşurată la acest nivel, adică : cheltuieli aferente realizării de produse finite, semifabricate, executări de lucrări sau prestări de servicii ; cheltuieli generate de activităţile auxiliare care au ca obiect servirea activităţii de bază (livrarea de energie electrică, apă, abur, ambalaje, scule, efectuarea de întreţineri şi reparaţii, cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor din cadrul secţiilor de producţie, precum şi cheltuieli de interes general şi administrativ-gospodăresc la nivelul acestor secţii), cheltuieli ocazionate de administrarea şi conducerea unităţii, cheltuieli de stocare şi distribuţie a producţiei marfă fabricate.

În cadrul acestei grupe se cuprind următoarele conturi :

♦ *Contul 921 "Cheltuielile activităţii de bază"*
♦ *Contul 922 "Cheltuielile activităţilor auxiliare"*
♦ *Contul 923 "Cheltuielile indirecte de producţie"*
♦ *Contul 924 "Cheltuieli generale de administraţie"*
♦ *Contul 925 "Cheltuieli de desfacere"*

Toate aceste conturi au funcţie contabilă de activ şi prin urmare au o notă comună sub aspectul funcţionării. Cu toate acestea , ţinând seama de conţinutul economic pe care îl prezintă, apar particularităţi la fiecare cont, după cum urmează :

Contul 921 „Cheltuielile activităţii de bază" este un cont de calculaţie care se dezvoltă pe trei analitice: costul produselor (iar în cadrul acestuia pe feluri de produse), cheltuieli neproductive, lipsuri în gestiune.

Analiticul „costul produselor" se debitează în cursul lunii cu cheltuielile alocate costului de producţie, preluate din contabilitatea financiară, prin creditul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile". La sfârşitul lunii se debitează prin creditul contului 923 „Cheltuieli indirecte de producţie" cu cheltuielile repartizate raţional asupra costului . Se creditează, în urma

inventarierii producţiei în curs de execuţie şi stabilirii costului efectiv al acesteia, prin debitul contului 933 „Costul producţiei în curs de execuţie” şi prin debitul contului 931 „Costul producţiei obţinute” cu costul efectiv al produselor finite. La sfârşitul lunii analiticul nu prezintă sold. În cazul în care întreprinderea a optat pentru închiderea contului 933 la sfârşitul lunii, la începutul lunii următoare analiticul „costul produselor” se debitează prin creditul contului 933 „Costul producţiei în curs de execuţie” ca urmare a destocării producţiei neterminate.

Analiticele „cheltuieli neproductive” şi „lipsuri în gestiune” se debitează în cursul lunii cu cheltuielile de acest gen, preluate din contabilitatea financiară, prin creditul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile” şi se creditează la sfârşitul lunii prin debitul contului 902 „Decontări interne privind producţia obţinută”, analitic „costurile perioadei” şi, în consecinţă nu prezintă sold.

Contul 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare” este un cont de colectare, repartizare şi calcul al costului prestaţiilor conexe, motiv pentru care se poate dezvolta în analitic pe locuri generatoare de costuri, respectiv pe secţii auxiliare .

Se debitează în cursul lunii cu cheltuielile preluate din contabilitatea financiară şi delimitate la acest nivel, creditându-se contul 901 „Decontări interne privind cheltuielile”. La sfârşitul lunii are loc calculul costului în mod raţional şi decontarea producţiei secţiilor auxiliare în funcţie de destinaţia acestora, ocazie cu care se va credita contul 922, analitic secţia furnizoare, şi se vor debita următoarele conturi : 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare” analitic secţia beneficiară, 923 „Cheltuieli indirecte de producţie”, 924 „Cheltuieli generale de administraţie” şi 925 „Cheltuieli de desfacere” cu costul efectiv al producţiei decontate pe locurile beneficiare prestaţiilor în cauză , precum şi prin debitul contului 902 „Decontări interne privind producţia obţinută” analitic „costurile perioadei” cu partea de cheltuieli nealocată costului de producţie de către secţia auxiliară ca nefiind legate de activitatea desfăşurată. La sfîrşitul lunii nu prezintă sold.

Contul 923 „Cheltuieli indirecte de producţie” este un cont de colectare şi repartizare a cheltuielilor indirecte generate de secţiile de bază ale întreprinderii şi se poate dezvolta în analitic pe fiecare secţie de producţie, în funcţie de modul de organizare al întreprinderii. În cursul lunii se debitează cu cheltuielile preluate din contabilitatea financiară şi delimitate la nivelul secţiilor de bază, prin creditul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile”. La sfârşitul lunii se debitează prin creditul contului 922 „Cheltuielile activităţilor auxiliare” cu costul efectiv aferent prestaţiilor efectuate de către acestea. La sfârşitul lunii are loc repartizarea raţională a cheltuielilor aferente secţiilor de bază asupra produselor obţinute, în raport de gradul de realizare al activităţii şi, prin urmare, contul 923 se creditează prin debitul contului 921 „Cheltuielile activităţii de bază” analitic „costul produsului”. Cheltuielile nealocate costului (şi care îmbracă forma costului sub-activităţii) se transferă asupra cheltuielilor perioadei prin creditarea contului 923 şi debitarea contului 902 „Decontări interne privind producţia obţinută” analitic „costurile perioadei”.Nu prezintă sold la finele lunii.

*Conturile 924 „Cheltuieli generale de administraţie”*şi *925 „Cheltuieli de desfacere”* sunt conturi de colectare a cheltuielilor ocazionate de sectorul administrativ, respectiv de sectorul de desfacere. Se debitează în cursul lunii cu cheltuielile preluate din contabilitatea financiară delimitate pe astfel de locuri de cheltuieli, prin creditul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile” şi se creditează la sfârşitul lunii prin debitul contului 902 „Decontări interne privind producţia obţinută” analitic „costurile perioadei” deoarece aceste cheltuieli nu se includ în costul producţiei. Nu prezintă sold la finele perioadei.

Grupa 93 “Costul producţiei”

Această grupă a fost creată pentru a suplini lipsa conturilor de stocuri pentru evidenţa producţiei obţinute şi a producţiei în curs de execuţie având un rol statistic. Din această grupă fac parte :

♦ *Contul 931 “Costul producţiei obţinute”*, cont de activ destinat evidenţei producţiei finite obţinute (produse finite sau semifabricate destinate vânzării, lucrări executate şi servicii prestate pentru terţi...). Se debitează în cursul lunii prin creditul contului 902 “Decontări interne

privind producţia obţinută", analitic „costul produselor" cu preţul de înregistrare (prestabilit sau cu ridicata) aferent producţiei finite obţinute şi se creditează la sfârşitul lunii la costul efectiv prin debitul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile".Diferenţele de cheltuieli, favorabile sau nefavorabile, se transmit asupra contului 903 „Decontări interne privind diferenţele de preţ" şi prin urmare nu prezintă sold .

♦ *Contul 933 "Costul producţiei în curs de execuţie"* are rolul de a ţine evidenţa costului efectiv al producţiei în curs de execuţie. Se debitează la sfârşitul lunii prin creditul contului de calculaţie 921 „Cheltuielile activităţii de bază" analitic „costul produselor". Contul poate rămâne cu sold la sfârşitul lunii sau se poate închide prin debitul contului 901 „Decontări interne privind cheltuielile". La începutul lunii următoare, dacă s-a procedat la închiderea contului 933, are loc destocarea producţiei în curs de execuţie printr-o înregistrare inversă închiderii şi concomitent se procedează la creditarea acestuia prin debitul contului 921 „Cheltuielile activităţii de bază" analitic „costul produselor". În cazul în care nu a avut loc închiderea contului , la începutul lunii următoare are loc numai repunerea valorii producţiei în curs de execuţie în debitul contului 921, analitic „costul produsului".

b) Organizarea disociată fără utilizarea conturilor presupune existenţa, pe de o parte, a contabilităţii financiare, iar pe de altă parte, existenţa contabilităţii de gestiune realizată cu ajutorul situaţiilor de colectare, repartizare şi calcul al costurilor pe unitatea de produs, lucrare sau serviciu, ceea ce conduce la aparenţa unei extracontabilităţi.

Ca şi în cazul precedent, se ridică mai întâi problema realizării contului de joncţiune şi decupării cheltuielilor aferente costurilor de producţie în scopul reclasării şi regrupării cheltuielilor pe purtătorii de costuri (cheltuieli directe) şi locuri de cheltuieli (cheltuieli indirecte).

Cheltuielile directe se înscriu în "*fişa de postcalcul"* deschisă pe fiecare produs, grupă de produse, comenzi de fabricaţie sau de execuţie, faze de fabricaţie, în funcţie de specificul procesului tehnologic, pe măsura efectuării consumurilor. Modelul fişei de postcalcul diferă de la o întreprindere la alta, în funcţie de complexitatea procesului de producţie. În cazul în care nomenclatura consumurilor de materii prime şi materiale directe, precum şi a operaţiilor tehnologice este redusă, acestea se pot înscrie direct în fişa de postcalcul. În caz contrar, se întocmesc centralizatoare de consumuri, pe baza bonurilor de consum, a fişelor limită, bonurilor de manoperă etc., iar în fişa de postcalcul se va trece numai valoarea totală a consumurilor pe feluri de cheltuieli directe.

Prin specificul său, fişa de postcalcul conţine toate elementele structurale costului de producţie (cheltuieli directe şi cheltuieli indirecte), precum şi partea de decontare a producţiei de aşa manieră încât să se poată determina diferenţele de preţ pe fiecare purtător de costuri.

Sinoptic, o fişă de postcalcul poate prezenta conţinutul expus în figura nr. 8. Pentru a completa fişa de postcalcul cu cheltuielile indirecte, mai întâi se întocmeşte o *"situaţie de colectare şi repartizare a cheltuielilor"*, situaţie care se poate elabora la nivelul fiecărei secţii de producţie , principale sau auxiliare (în condiţiile organizării unui postcalcul descentralizat) sau la nivelul întreprinderii (în condiţiile unui postcalcul centralizat). Indiferent de varianta aleasă, în conţinut se vor regăsi cheltuielile indirecte preluate din contabilitatea financiară şi localizate pe locuri de cheltuieli , după natura lor, după care urmează calculele specifice de repartizare (aşa cum se vor prezenta într-un paragraf distinct) pentru a le aduce asupra purtătorilor de costuri.

c) ***Organizarea integrată*** presupune instituirea unor conturi analitice în cadrul conturilor sintetice de gradul I sau II privind cheltuielile aferente contabilităţii financiare şi care au ca scop delimitarea, încă din momentul înregistrării acestora, pe purtătorii de costuri şi locurile generatoare de cheltuieli, precum şi pe feluri de cheltuieli după natura lor.

Acest mod de organizare nu exclude însă realizarea lucrărilor specifice contabilităţii de gestiune cu ajutorul situaţiilor de calcul, aşa cum au fost prezentate anterior, iar pe de altă parte, se impune cu necesitate utilizarea calculatorului electronic, dat fiind volumul mare de muncă.

3. CARACTERISTICILE COSTURILOR COMPLETE ŞI A CHELTUIELILOR CARE LE COMPUN

Costurile complete, privite sub aspectul conţinutului, sunt acele costuri care regrupează totalitatea cheltuielilor generate de consumul factorilor de producţie. Un astfel de cost este un cost tradiţional, deoarece dacă se procedează la o reajustare a acestuia, prin eliminarea anumitor cheltuieli în vederea stabilirii unei mai bune expresii economice a costului, el va deveni un cost complet economic.

Definiţia costului complet este necesară dar nu şi suficientă, deoarece nu toate cheltuielile generate de utilizarea factorilor de producţie se cuprind în costul producţiei, tot aşa cum, anumite cheltuieli, în virtutea unor acte normative, apar cuprinse în cost. De aici rezultă o anumită delimitare a cheltuielilor înregistrate în contabilitatea financiară şi care, prin intermediul contabilităţii de gestiune, devin costuri, astfel :

∗ ***cheltuieli încorporabile***[27] , respectiv acele cheltuieli care contribuie la realizarea de beneficii economice viitoare pentru entitate şi sunt cuprinse în costul bunurilor produse în momentul în care se efectuează (prin afectarea unui cont de activ : imobilizări, stocuri). Ele se vor înregistra în categoria cheltuielilor aferente perioadei (n.n.) în momentul vânzării bunurilor (când vor fi scoase din gestiune) sau în perioadele de utilizare a acestora (prin înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea – în cazul elementelor de activ imobilizat), deci când acestea contribuie la obţinerea de venituri. În felul acesta se realizează conectarea cheltuielilor la venituri, în conformitate cu principiul independenţei exerciţiilor.

Privite prin prisma costului de producţie, în cadrul căruia cheltuielile trebuie să fie corelate cu gradul de realizare a activităţii, cheltuielile încorporabile pot îmbrăca două aspecte :

- cheltuieli încorporabile total , în situaţia în care activitatea efectiv realizată se situează la nivelul activităţii normale ;
- cheltuieli încorporabile parţial , în situaţia în care activitatea efectiv realizată se situează sub nivelul activităţii normale şi, prin urmare, cheltuielile de fabricaţie trebuie corelate cu gradul de realizare a activităţii

∗ ***cheltuieli neîncorporabile***, acele cheltuieli care deşi se înregistrează în contabilitatea financiară nu sunt luate în calculul costurilor de către contabilitatea de gestiune (cheltuielile excepţionale, cheltuielile privind crearea provizioanelor, cheltuielile financiare cu excepţia dobânzilor bancare la întreprinderile cu ciclu lung de fabricaţie, diferenţa în plus de amortizare în cazul practicării amortizării degresive sau derogatorii, impozitul pe profit) ;

Prin urmare, cheltuielile neîncorporabile sunt acele cheltuieli care nu au ca rezultat obţinerea de beneficii economice viitoare pentru entitate. Nu se poate stabili o legătură între aceste categorii de cheltuieli şi venituri şi, în consecinţă, nu pot fi incluse în costul de producţie al bunurilor produse şi reflectate, în bilanţ, ca elemente de activ.

Neincluderea cheltuielilor neâncorporabile în costul producţiei acţionează în virtutea principiului prudenţei conform căruia, cu ocazia evaluării elementelor cuprinse în situaţiile financiare a unei entităţi, se are în vedere faptul că nu este permisă supraevaluarea elementelor de activ şi a veniturilor, precum şi subevaluarea datoriilor şi a cheltuielilor. Prin includerea cheltuielilor neîncorporabile în costul de producţie al bunurilor se produce, contrar acestui principiu, o supraevaluare a elementelor de stocuri sau imobilizări cuprinse în activul bilanţului, precum şi de diminuare (subevaluare) a cheltuielilor reflectate în contul de profit şi pierdere.

Referitor la respectarea principiului independenţei exerciţiului, acesta presupune existenţa unei legături strânse între veniturile reflectate în situaţiile financiare şi cheltuielile afernte acestora. Conform prevederilor pct.21, alin (2), lit a) din Reglementările contabile conforme cu directivele europene, pentru reflectarea unor sume în activul bilanţului trebuie să se aibă în vedere definiţia dată activelor , respectiv „resurse controlate de către entitate ca rezultat al unor evenimente trecute, de la care se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru entitate

[27] Ministerul Finanţelor Publice – *Reglementări contabile conforme cu directivele europene aprobate prin OMFP 1752/2005,* Ghid practic, pg.294

şi al căror costuri pot fi evaluate în mod credibil".

∗ ***cheltuieli supletive*** sau fictive, cheltuieli care nu sunt recunoscute de legislaţia din ţara noastră din considerente de ordin juridic sau fiscal, dar care sunt practicate de alte ţări din raţiuni de efectuare a unor comparaţii pertinente a indicatorilor între întreprinderi cu structuri financiare sau statut juridic diferite.

Cheltuielile supletive sunt generate de folosirea gratuită a unuia dintre factorii de producţie (de exemplu, remunerarea capitalului propriu la o rată a dobânzii rezonabilă şi care dă posibilitatea comparabilităţii întreprinderilor care diferă numai prin structura lor de finanţare, sau remunerarea patleiului care nu are calitatea de salariat în întreprinderea individuală.

Separarea cheltuielilor în cheltuieli încorporabile, neâncorporabile şi supletive subliniază încă o dată diferenţa între contabilitatea financiară şi contabilitatea de gestiune care, schematic, se poate prezenta conform figurii nr. 5.

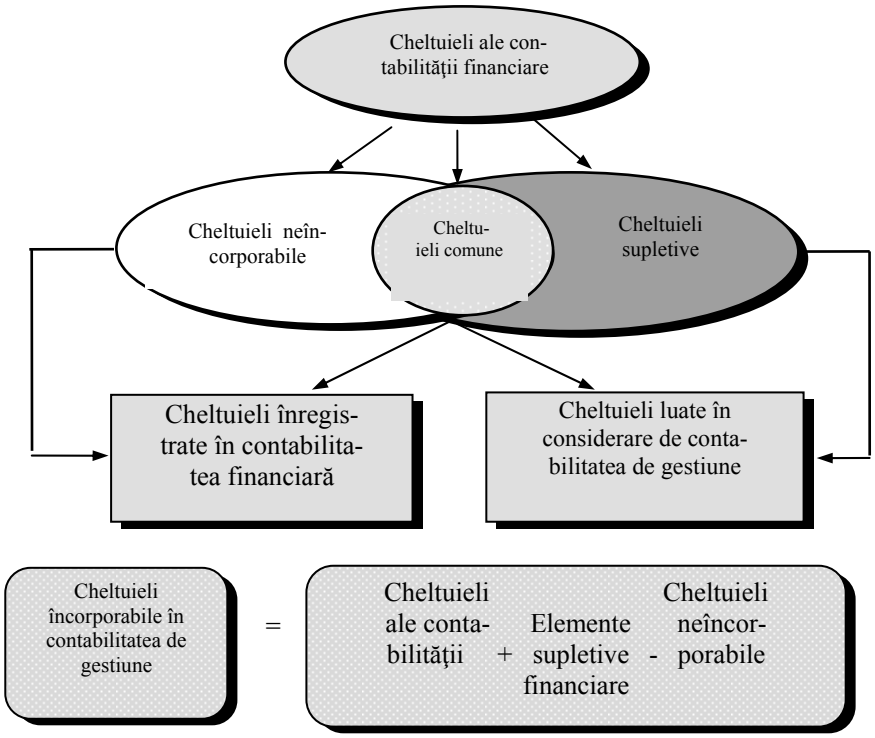

Fig.5. ***Schema diferenţelor între cheltuielile contabilităţii financiare şi de gestiune***

Privite prin prisma contabilităţii de gestiune, cheltuielile încorporabile care alcătuiesc structura costului de producţie, prin însumarea în mărime absolută, pot fi urmărite pe unitatea de produs şi pe întreaga producţie realizată într-o perioadă de gestiune. Din acest punct de vedere, cheltuielile încorporabile pot fi :

♦ *cheltuieli directe,* adică acele cheltuieli care în momentul efectuării lor se pot identifica pe un produs, o lucrare, un serviciu, o familie de produse, comandă, sau fază, în raport cu obiectul activităţii de exploatare.

Din categoria cheltuielilor directe fac parte cheltuielile cu consumul de materii prime şi materiale consumabile, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă şi alte cheltuieli directe de producţie. Manopera directă cuprinde : cheltuielile cu plata remuneraţiilor cuvenite personalului direct productiv, plata contribuţiei unităţii la asigurările sociale, contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj aferentă acestora etc.

Dacă în contabilitatea financiară se utilizează conturi adecvate fiecărui fel de cheltuială, în contabilitatea de gestiune se utilizează contul 921 „Cheltuielile activităţii de bază", în cadrul căruia, aşa cum s-a precizat în capitolul I, se pot crea analitice distincte privind costul produselor şi analitice care aferente cheltuielilor care nu sunt legate de realizarea producţiei (lipsuri în gestiune, depăşiri de norme de consum, cheltuieli neproductive etc.) şi care nu pot fi

incluse în costul produselor.

♦ *cheltuieli indirecte de producţie*, adică acele cheltuieli care în momentul efectuării lor nu se pot identifica pe obiectul activităţii de exploatare, ci numai pe locurile de producţie sau de activitate care le-au generat, de unde necesitatea repartizării acestora pe baza unor criterii convenţionale, în scopul formării costului pe produse.

Cheltuielile indirecte de producţie se colectează cu ajutorul contului 923 „Cheltuieli indirecte de producţie", în cadrul căruia se deschid analitice pe fiecare secţie de bază şi pe categorii sau grupe de cheltuieli (cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor, cheltuieli generale de secţie).

Având în vedere restricţia impusă în repartizarea cheltuielilor indirecte, rezultă că acestea, la rândul lor, se divid în funcţie de dependenţa lor cu volumul producţiei, în :

- regia fixă de producţie formată din costurile indirecte care rămân relativ constante, indiferent de modul de variaţie al volumului producţiei, cum ar fi : amortizarea utilajelor şi echipamentelor, întreţinerea secţiilor şi utilajelor, cheltuielile cu administraţia secţiilor;
- regia variabilă de producţie, formată din acele cheltuieli indirecte de producţie care se modifică în raport cu variaţia volumului producţiei (costuri indirecte cu materialele şi cu forţa de muncă).

Repartizarea valorii regiei fixe asupra costurilor de producţie ale produselor obţinute, lucrărilor executate sau serviciilor prestate, se face proporţional cu gradul de realizare al capacităţii normale de producţie, iar regia nealocată urmează să fie recunoscută drept cheltuială în perioada în care a apărut.

♦ *cheltuieli generale de administraţie*, respectiv acele cheltuieli care sunt aferente întregii activităţi desfăşurate în cadrul unităţii, colectându-se pe total întreprindere.

Dacă o entitate desfăşoară mai multe activităţi (producţie, comerţ cu amănuntul, prestări de servicii) în vederea determinării costului complet, cheltuielile generale de administraţie trebuie repartizate asupra tuturor activităţilor întreprinderii. Cheltuielile generale de administraţie sunt indirecte faţă de activitatea de bază desfăşurată în cadrul întreprinderii, cât şi faţă de produsele, lucrările şi serviciile realizate.

După cum s-a precizat în capitolul I, cheltuielile generale de administraţie se colectează în debitul contului 924 „Cheltuieli generale de administraţie" , iar la sfârşitul perioadei se trec asupra cheltuielilor perioadei.

♦ *cheltuieli de desfacere*, respectiv acele cheltuieli care sunt ocazionate de vânzarea produselor fabricate (cheltuieli de reclamă şi publicitate, cheltuieli cu ambalajele, salariile personalului care se ocupă cu distribuţia produselor etc.

După cum s-a precizat în capitolul I, cheltuielile de desfacere se colectează în debitul contului 925 „Cheltuieli de desfacere" , iar la sfârşitul perioadei se trec asupra cheltuielilor perioadei.

Dacă avem în vedere momentul efectuării calculelor, costurile complete pot fi :

a) Costuri constatate sau efective, adică acele costuri care sunt determinate posterior faptelor care le-au angajat, aşa cum se observă din figura nr. 6. În mod egal, ele pot fi denumite "costuri istorice" sau "costuri reale". Privite prin prisma contabilităţii de gestiune, acestea sunt costurile de producţie aferente produselor obţinute, lucrărilor executate sau serviciilor prestate. Privite prin prisma contabilităţii financiare, aria lor de cuprindere este mai largă şi îmbracă forma *"costurilor perioadei"*, adică a cheltuielilor opozabile veniturilor.

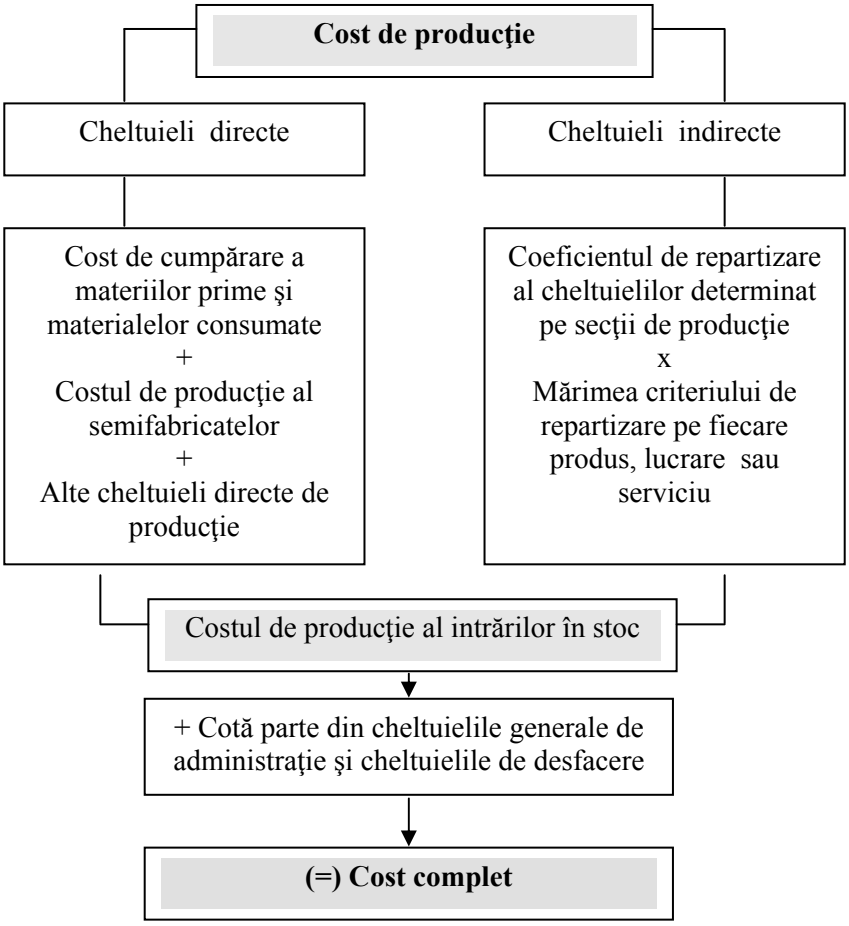

Fig. 6. ***Modul de formare al costului complet***

Revenind la contabilitatea de gestiune, costurile constatate pot îmbrăca două aspecte :

∗ *costuri controlabile*, respectiv acele costuri asupra cărora managerul locului generator de cheltuială poate exercita urmărirea şi controlul acestora, dar ele pot deveni necontrolabile la nivelul unei alte entităţi tehnico-organizatorice situate la acelaşi nivel ierarhic, căreia i se transmit (de exemplu, costul aferent producţiei sau prestaţiilor secţiilor auxiliare);

∗ *costuri necontrolabile*, respectiv acele costuri asupra cărora managerul locului generator de cheltuială nu poate interveni pentru a le influenţa. Altfel spus, ele reprezintă reversul costurilor controlabile.

Ceea ce trebuie reţinut este faptul că toate costurile sunt însă controlabile la un nivel sau altul din cadrul întreprinderii .

Rolul costurilor efective de producţie este acela de a permite verificarea sarcinilor bugetare privind nivelul costurilor diferitelor produse obţinute şi stabilirea cauzelor care au provocat eventualele abateri.

b) Costuri prestabilite sau antecalculate, adică acele costuri care sunt stabilite anterior faptelor care le angajează. În acest context se poate vorbi de norme, costuri standard sau de simple previziuni.

Prin urmare, costul unitar de producţie antecalculat (Cupa) aferent unui produs, lucrări sau serviciu ce urmează a se obţine, se determină prin antecalculul cheltuielilor ce se alocă direct pe produs, cheltuieli directe (Cd) şi al cheltuielilor indirecte de producţie (Cip), ce nu se alocă direct pe produs, şi astfel :

$$Cupa = \sum (Cd + Cip)$$

Deşi vom reveni asupra acestor problematici când vom pune în discuţie metoda costurilor standard sau normate, succint putem face următoarele remarci :

Cheltuielile directe antecalculate se stabilesc pe baza normelor sau standardelor de

consum şi a celor de timp, precum şi a preţurilor de achiziţie sau tarifelor de salarizare standard sau normate .

Astfel, cheltuielile cu materiile prime şi materialele directe aferente unui produs, ce reprezintă cheltuieli variabile de producţie, se determină prin multiplicarea normelor sau standardelor de consum, stabilite pe feluri de materii prime şi materiale, cu preţurile de aprovizionare standard.

Determinarea cheltuielilor cu salariile directe ce revin unui produs se realizează prin ponderarea timpului normat de muncă pe unitatea de produs cu tarifele de salarizare standard pe unitatea de timp.

Contribuţia unităţii la asigurările sociale, la fondul de şomaj etc. Se determină prin aplicarea cotelor procentuale, potrivit normelor în vigoare, asupra cheltuielilor standard cu salariile directe.

Cheltuielile indirecte de producţie sunt estimate mai întâi pe locuri de cheltuieli (secţii, ateliere etc.), după care acestea se repartizează pe fiecare purtător de costuri fabricat în cadrul acestora, în funcţie de anumite chei de repartizare.

Dacă la costul de producţie al unui produs se adaugă cheltuielile generale de administraţie şi cheltuielile de desfacere aferente acestuia, se obţine costul complet unitar al produsului respectiv.

Determinarea unor astfel de costuri prezintă un dublu rol : sub aspectul contabilităţii financiare, costurile prestabilite servesc la înregistrarea produselor finite, lucrărilor şi serviciilor executate în cursul lunii, până în momentul determinării costului efectiv de producţie şi corectarea acestuia cu diferenţele de preţ; sub aspectul contabilităţii de gestiune, constituie etalonul care trebuie atins şi permite urmărirea pe parcurs a încadrării consumurilor efective în nivelul lor prestabilit, determinarea abaterilor şi, pe baza acestora, luarea măsurilor corespunzătoare.

Modul în care costurile sunt tratate de Planul General de Conturi, conform reglementărilor în vigoare, conduce la o viziune foarte redusă asupra problematicii acestora, în următorul sens :

- mai întâi, accentul este pus asupra calculării costurilor, adică asupra problemelor de exactitate sau de precizie, ceea ce a avut şi are drept consecinţă inevitabilă ideea că obiectul contabilităţii de gestiune se rezumă la un ansamblu de tehnici de calcul, şi mai puţin asupra pertinenţei costului pentru gestionare;
- alegerea obiectelor pentru care se determină costul vizează în general ceea ce este vizibil sau palpabil : produse fabricate, mijloace de exploatare, centre de responsabilităţi. Există însă un anumit număr de costuri care, deşi prezintă interes pentru gestionari, nu sunt formalizate : intervalul de aşteptare între două loturi de fabricaţie, un design necorespunzător sau o slabă calitate, absenteismul dintr-o secţie sau atelier etc. Toate aceste disfuncţionalităţi consumă resurse (intervalul de aşteptare generează cheltuieli financiare ; remanierile de rebuturi mobilizează resursele umane şi utilajele care ar putea fi folosite în scopul producţiei ; absenteismul conduce fie la angajarea de personal suplimentar, fie la reducerea producţiei). Aceste costuri nu sunt izolate, dar sunt contabilizate la acelaşi nivel ca şi alte costuri şi născute din masa altor costuri. Chiar dacă s-au luat măsuri de separare a *"costului subactivităţii*", a cheltuililor neproductive şi altor costuri care nu sunt legate de fabricaţia produselor, aceste măsuri nu permit determinarea costurilor disfuncţionalităţilor în mod vizibil ;
- în fine, noţiunile de "cost" şi "valoare" nu se diferenţiază în cadrul metodelor bazate pe conceptul costurilor totale : *"valoarea unui bun este dată de suma costurilor pentru obţinerea lui"* ca şi cum toate cheltuielile ar fi automat justificate şi creatoare de valoare pentru client. Se ajunge astfel la un paradox; *"risipa şi ineficienţa sunt creatoare de valoare"*. În realitate, valoarea este un rezultat al pieţei, ceea ce clientul apreciază în funcţie de utilitatea şi calităţile produsului.

Această distincţie între cost şi valoare apare foarte clar în contextul precizat anterior. Pentru un produs care face obiectul vânzării, există o măsură obiectivă a valorii (preţul de

vânzare), dar aceasta nu este semnificativă în toate cazurile. Care este valoarea creată de serviciul administrativ ? Dar a unei formaţii sau unui studiu ? În acelaşi sens, în cazul prestaţiilor interne ale întreprinderii, problema valorii care se conservă va fi ascunsă. Nu este vorba de o ambiţie de a obţine o măsură precisă, fără îndoială imposibilă, ci de a administra de o manieră indirectă, sprijinindu-ne pe un sistem de indicatori de performanţă. De exemplu, pentru un serviciu de facturare, numărul facturilor emise, numărul erorilor, numărul reclamaţiilor de la clienţi, intervalul mediu între livrarea mărfurilor şi emiterea facturii vor permite aprecierea performanţei în ceea ce priveşte costul său. Deoarece nu se poate măsura valoarea, ea trebuie administrată.

În concluzie, este necesară o nouă viziune asupra costurilor, ca o reacţie la lunga dominaţie a funcţiei financiare în întreprindere. Totodată, accentul nu trebuie pus asupra preciziei calculului ci asupra pertinenţei acestuia. Un cost este pertinent dacă el corespunde cerinţelor utilizatorilor şi dacă îi parvine în timpul dorit şi cu o precizie satisfăcătoare, ceea ce nu înseamnă o precizie maximă. *Un cost aproximativ dar obţinut la cel mai bun moment va fi întotdeauna preferabil unui cost exact şi tardiv.* Acest deziderat este realizat în mare măsură de metodele care au la bază principiul costurilor pe activităţi (ABC, ABM) şi a costurilor ţintă.

4. DETERMINAREA COSTULUI DE PRODUCŢIE EFECTIV PENTRU ÎNTREAGA PRODUCŢIE ŞI PE UNITATEA DE PRODUS

La nivelul întregii producţii, costul de producţie este format din cheltuielile directe de producţie : materii prime, materiale consumabile etc., cheltuieli privind energia şi apa, cheltuieli directe cu manopera (cheltuieli cu plata remuneraţiilor cuvenite personalului direct productiv, plata contribuţiei unităţii la asigurările sociale, contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj, aferente acestora etc), precum şi cota cheltuielilor indirecte de producţie alocate în mod raţional ca fiind legate de fabricaţia acestora. Toate aceste cheltuieli sunt influenţate, acolo unde este cazul, de valoare producţiei în curs de execuţie, aşa cum s-a prezentat anterior.

Nu s-au inclus în costul de producţie al bunurilor cheltuielile neproductive (consumul de materii prime şi materiale consumabile peste limitele normal admise), cheltuielile aferente lipsurilor în gestiune .

De asemenea, includerea cheltuielilor indirecte de producţie în costul bunurilor s-a efectuat în funcţie de gradul de realizare a capacităţii normale de producţie, cheltuielile fixe nealocate fiind recunoscute în categoria cheltuielilor în contul de profit şi pierdere în perioadele în care au apărut, afectând costurile perioadei.

În costul de producţie efectiv de producţie nu se cuprind cheltuielile generale de administraţie şi cheltuielile de desfacere, acestea fiind incluse în costurile perioadei. De precizat însă, că aceste cheltuieli sunt luate în considerare la stabilirea costului complet al producţiei.

Pe unitatea de produs, determinarea costului unitar se face în mod diferenţiat, în raport de numărul produselor fabricate, de importanţa şi caracterul lor, de corelaţia care există între produse şi cheltuielile de producţie.

În principiu, costul unitar se determină ca raport între totalul cheltuielilor colectate şi cantitatea de produse obţinută, conform următoarei relaţii matematice :

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

În activitatea întreprinderilor, în realitate, pot apărea diverse situaţii ca urmare a faptului că producţia perfect omogenă se regăseşte la nivelul unui număr foarte restrâns de activităţi.

În acest context, modelul de calcul al costului, denumit şi *procedeul diviziunii simple*, în individualitatea lui se foloseşte mai rar, dar foarte frecvent apare utilizat în combinaţii cu alte procedee. Altfel spus, în raport de particularităţile procesului tehnologic şi structurii producţiei, pentru calculul costului se folosesc o serie de procedee adecvate, dar care, se reduc în final la procedeul diviziunii simple.

4.1. CALCULUL COSTULUI ÎN CONDIŢIILE PRODUCŢIEI CUPLATE

La întreprinderile cu producţie cuplată, simultană sau asociată, mai ales când produsele obţinute sunt considerate în totalitate ca fiind produse principale (cu valori de utilitate foarte apropiate), se foloseşte procedeul cantitativ. Acest procedeu este specific proceselor tehnologice de fabricare a sodei caustice, semicocsului, sodării-neutralizării produselor petroliere etc.

În esenţă, procedeul presupune calculul unui cost mediu pe produs cu ajutorul procedeului diviziunii simple şi recalcularea costului unitar pentru produsele care prezintă pierderi tehnologice.

Pentru aceasta, pe baza bilanţurilor tehnologice de materiale care stau la baza proceselor de fabricaţie, se stabilesc cantităţile teoretice rezultate în urma reacţiilor chimice, în raport cu care se determină costul mediu pe baza relaţiei :

$$\overline{C} = \frac{Ch}{\sum_{i=1}^{n} qt_i}$$

în care :

C - costul mediu

qt - cantitatea teoretică dintr-un produs

i = 1÷n - felul produsului

Produsele care prezintă pierderi tehnologice în momentul captării, lichefierii sau îmbutelierii impun recalcularea costului mediu în raport de cantitatea fizică efectiv depozitată, obţinându-se astfel costul real (efectiv) al produsului destinat vânzării, conform următoarei relaţii matematice :

$$C_u = \frac{\overline{C}xqt}{qt - pt}$$

în care :

pt - pierdere tehnologică.

Pentru restul produselor, costul mediu este în acelaşi timp şi cost efectiv.

4.2. CALCULUL COSTULUI ÎN CONDIŢIILE OBŢINERII DE PRODUSE REZIDUALE

Produsele reziduale rezultate din procesul de producţie influenţează calculul costului în raport de importanţa pe care acestea o au. Prin produse reziduale se înţeleg deşeurile şi rebuturile, care, în raport de utilitatea lor, pot fi inutilizabile sau utilizabile.

a) Produsele reziduale inutilizabile, fie datorită gradului de toxicitate, fie datorită inutilităţii lor sociale, nu au valoare.

Astfel de produse sunt rezultatul inerent al procesului de producţie şi, în limbajul practic, sunt denumite deşeuri.

Neavând valoare, nu se înregistrează şi nici nu afectează calculul costului. În schimb, dacă antrenează cheltuieli de transport, manipulare, depozitare temporară, distrugere, aceste cheltuieli sunt înglobate în costul producţiei finite şi prin urmare se vor suporta proporţional de fiecare unitate de produs finit obţinut.

b) Produsele reziduale utilizabile îmbracă forma fie a deşeurilor recuperabile şi refolosibile, fie a rebuturilor remaniabile. Valorificarea lor se poate face fie prin vânzare, fie prin reutilizare în întreprindere.

Când produsele reziduale se vând, acestea se valorifică la preţul de vânzare cu care se va micşora costul total de producţie.

Când produsele reziduale se reutilizează în întreprindere, ele se valorifică fie la preţul pieţei, fie la un preţ stabilit, denumit *"preţ forfetar"*. Valoarea lor micşorează costul produselor

finite de la care s-au obţinut şi majorează costul produselor finite la care se reutilizează.

Indiferent de modalitatea de valorificare, pentru produsul finit de la care s-au obţinut, costul unitar se calculează după *"procedeul valorii rămase"*, conform relaţiei :

$$C_u = \frac{Ch - Ch_{qr}}{Q}$$

în care :

Ch - cheltuielile totale de producţie

Ch_{qr} - cheltuieli aferente producţiei reziduale, respectiv producţia reziduală exprimată în preţ posibil de valorificare

Q - cantitatea de produs finit obţinută

4.3. CALCULUL COSTULUI ÎN CONDIŢIILE OBŢINERII DE SUBPRODUSE

Subprodusele sau produsele secundare rezultă concomitent cu producţia principală, în mod firesc, datorită specificului procesului tehnologic (de exemplu, melasa la fabricarea zahărului, şroturile de floarea soarelui la fabricarea uleiului, gazul de sondă, gazul de cocs etc.).

În raport de importanţa sau de utilitatea lor socială, subprodusele pot fi tratate ca deşeuri sau ca produse finite.

a) Subprodusele cu valoare de deşeuri sunt specifice industriei alimentare, situaţie în care se foloseşte *"procedeul valorii rămase"*, ponderea producţiei secundare fiind scăzută, sub 30%. În principiu, modelul matematic de calcul al costului produsului principal, conform acestui procedeu, este :

$$C_u = \frac{Ch - Ch_s}{Q}$$

în care Ch_s reprezintă valoarea producţiei secundare , pentru care se ridică problema evaluării acesteia.

Evaluarea produselor secundare se face în mod diferit, în funcţie de condiţiile de valorificare a acestora. Astfel, dacă produsele se vând în stadiul în care rezultă, valoarea lor este dată de preţul negociat sau de piaţă la care pot fi valorificate. În cazul în care pentru vânzarea produselor secundare sunt necesare operaţii suplimentare de îmbunătăţire a calităţii, evaluarea se face la un preţ forfetar plecând de la preţul de vânzare.

Preţul forfetar al produselor secundare se formează astfel : preţul de piaţă al subprodusului se micşorează cu o cotă procentuală estimată de beneficiu şi de cheltuieli de distribuţie ; la rezultatul obţinut se adaugă costul eventualelor tratamente complementare (îmbunătăţiri tehnologice) în scopul valorificării, constând din anumite consumuri materiale, manoperă şi cheltuieli indirecte.

Valoarea astfel determinată, sau valoarea la preţ negociat, în funcţie de particularităţile producţiei secundare, se scade din totalul cheltuielilor înregistrate, obţinându-se costul producţiei principale, conform modelului de calcul prezentat.

b) Subprodusele cu valoare de produse finite sunt specifice acelor ramuri de activitate în cadrul cărora producţia secundară depăşeşte 30% din volumul total de activitate, cum ar fi cazul hidrocentralelor, industriei extractive de petrol şi gaze, industriei cocso-chimice etc., situaţie în care se determină cost pe unitatea de produs ca şi în cazul producţiei principale.

Pentru calculul costului, dată fiind expresia diferită a unităţilor de măsură pentru cele două categorii de produse (principale şi secundare), se aplică procedeul *"randamentelor"* sau *"echivalării producţiei secundare cu o cantitate de produs principal"*.

La baza calculelor costului unitar stă procedeul de transformare a producţiei secundare în produs principal, fie utilizând anumite mărimi standard (de exemplu, 1000 m^3 gaz de sondă = 1 tonă de ţiţei ; 2000 m^3 gaz de cocs = 1 tonă de cocs), fie pe baza unor calcule tehnice de transformare (aşa cum este cazul hidrocentralelor, unde apa neuzinată şi livrată terţilor se

transformă convenţional în cantitate de energie electrică).

Indiferent însă de modul de transformare a producţiei secundare în produs principal, se parcurg următoarele etape:

- se calculează cheltuielile aferente producţiei secundare conform relaţiei:

$$\mathbf{Ch_s = \frac{Ch}{qp + qsp} xqsp}$$

în care :

Ch_s - cheltuieli aferente producţiei secundare

qsp - producţia secundară transformată în principală

qp - cantitate de producţie principală obţinută

- se determină costul unitar aferent produsului principal

$$\mathbf{C_u = \frac{Ch - Ch_s}{qp}}$$

- se determină costul unitar aferent producţiei secundare exprimată în unităţi naturale :

$$\mathbf{C_{u(s)} = \frac{Ch_s}{qs}}$$

în care qs reprezintă producţia secundară exprimată în unităţi de măsură naturale, iar Ch_s cheltuielile aferente producţiei secundare determinate în prima etapă.