



Programul Operațional Capital Uman 2014 - 2020

Axa prioritară 3: Locuri de muncă pentru toți

Obiectivul tematic 3.7: Creșterea ocupării prin susținerea întreprinderilor cu profil non-agricol din zona urbană

Titlu proiect: “**PROmotorii Firmei Tale (PROFIT) – pentru regiunea Centru**” - POCU/82/3.7/104254

Activitatea 6.

Susținerea antreprenoriatului în regiunea de implementare a proiectului

6.3. Studiu de analiză în domeniul antreprenoriatului, bune practici și măsuri de susținere

Bune practici în antreprenoriat

UTILIZAREA INFORMAȚIEI DE TIP COST ÎN LUAREA DECIZIILOR MANAGERIALE

Autor:

HURLOIU LACRAMIOARA RODICA

Expert bune practici în antreprenoriat

IANUARIE 2020





Utilizarea informației de tip cost în luarea deciziilor manageriale

În literatura de specialitate contabilitatea de gestiune mai este denumită și contabilitate managerială, contabilitate internă, analitică sau contabilitatea exploatarei. Informațiile oferite de contabilitatea de gestiune sunt destinate în exclusivitate celor ce asigură managementul firmei, facilitând luarea deciziilor referitoare la utilizarea corespunzătoare a resurselor, în vederea maximizării profitului.

În conformitate cu Legea Contabilității nr. 82/1991, sistemul de contabilitate aplicat în firmele din România este alcătuit din două subsisteme: contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune. Această structură este o consecință a adaptării contabilității la cerințele economiei de piață, în sensul de a se asigura pe de o parte transparența informațiilor contabile necesare utilizatorilor externi, iar pe de altă parte confidențialitatea datelor din gestiunea internă a firmei.

În funcție de specificul activității desfășurate, contabilitatea de gestiune trebuie să asigure, în principal, înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit, după caz, precum și calculul costului de achiziție, de producție, de prelucrare al bunurilor intrate, obținute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producției în curs de execuție, immobilizărilor în curs etc, din unitățile de producție, comerciale, prestatoare de servicii, financiare și din alte domenii de activitate.

Conducerea contabilității de gestiune este obligatorie, în conformitate cu Legea contabilității nr. 82/1991, responsabilitatea organizării ei revine administratorului. Contabilitatea de gestiune se poate organiza fie utilizând conturi specifice, fie prin dezvoltarea conturilor din contabilitatea financiară, fie cu ajutorul evidenței tehnico-operative proprii. Folosirea conturilor contabile, precum și simbolizarea acestora se efectuează astfel încât sistemul de stocare și de accesare a informațiilor obținute să fie flexibil și să permită o gamă largă de opțiuni. Lista conturilor de gestiune este adaptată în funcție de scopurile urmărite, respectiv: evidențierea fluxurilor costurilor, determinarea costurilor aferente stocurilor, determinarea veniturilor și a rezultatelor în funcție de activitatea care le generează, efectuarea de previziuni, etc.





Contabilitatea de gestiune furnizează informații necesare elaborării de rapoarte și analize interne utilizate de managerii firmelor, în luarea deciziilor. Cerințele de prezentare și analiză a informațiilor oferite de gestiune nu sunt limitative. La organizarea contabilității de gestiune se va urmări ca informațiile obținute să satisfacă atât necesitățile de informare existente, cât și pe cele în continuă schimbare (Sabou F.2014)

Procedeele și tehnicile utilizate în contabilitatea de gestiune se stabilesc în funcție de caracteristicile calitative ale informațiilor cerute de utilizatori, precum și de particularitățile activității desfășurate.

În Legea contabilității nr. 82/1991 se specifică faptul că “societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare și dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice cu scop lucrativ, au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară, potrivit prezentei legi, și contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității”.

Obiectul contabilității de gestiune îl constituie reflectarea analitică a unor procese interne ale firmei, care generează transformări cantitative și calitative ale patrimoniului.

Contabilitatea de gestiune preia cheltuielile din contabilitatea financiară, care determină și analizează rezultatul în mod global, în funcție de natura cheltuielilor și veniturilor.

Contabilitatea de gestiune se organizează de către fiecare firmă, în funcție de specificul activității și necesitățile proprii, având următoarele obiective principale :

- Gestiunea stocurilor ;
- Calcularea costului produselor, serviciilor, activităților ;
- Determinarea rezultatelor și a rentabilității produselor, serviciilor și lucrărilor executate;
- Întocmirea bugetului de venituri și cheltuieli pe feluri de activități;
- Controlul costurilor și a bugetelor prin intermediul abaterilor, necesare fundamentării deciziilor privind gestiunea firmei;

Așa cum prevede Legea contabilității nr.82/1991, prin intermediul contabilității de gestiune, firmele pot obține informații care să asigure o gestionare eficientă a patrimoniului, respectiv:



- Informații legate de costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor, pentru persoanele juridice care desfășoară activități de producție, prestări servicii, precum și de costul bunurilor vândute, pentru firmele care desfășoară activitate de comerț.

- Informații care stau la baza bugetării și controlului activității de exploatare.

- Informații necesare analizelor financiare în vederea fundamentării deciziilor manageriale privind conducerea activității interne.

- Alte informații impuse de realizarea unui management performant.

Specific contabilității de gestiune românești este faptul că problematica contabilității de gestiune este centrată pe calcularea costurilor și rezultatelor analitice. De asemenea, în cadrul modelului de contabilitate de gestiune adoptat în România, lipsește obiectivul privitor la gestiunea stocurilor, obiectiv realizat, însă, prin contabilitatea financiară.

Clasificarea activităților productive în contabilitatea de gestiune

Activitatea productivă realizată în cadrul unei firme poate fi grupată, în funcție de destinația și importanța sa în : activitate de bază, activitate auxiliară și activitate anexă.

Activitatea de bază formează obiectul activității principale a firmei și constă din obținerea de produse finite, semifabricate, lucrări și servicii. Obținerea ei se face în cadrul secțiilor principale de producție ale firmei (secții de bază). În contabilitatea de gestiune acestea sunt denumite locuri (centre) principale de producție sau de cheltuieli, de costuri, respectiv de gestiune.

Activitatea auxiliară asigură desfășurarea normală a activității de bază. În cadrul activității auxiliare se includ toate activitățile de fabricare de produse secundare sau executarea de lucrări și servicii, cum ar fi : centrala electrică, centrala de apă, centrala de abur, atelierul de întreținere și reparații, secția de transporturi, etc. Producția auxiliară se realizează în cadrul secțiilor auxiliare de producție, secții denumite în contabilitatea de gestiune – locuri (centre) secundare de producție sau de cheltuieli, de costuri, respectiv de gestiune.

Activitatea anexă este acea activitate a firmei care nu are legătură directă cu activitatea de bază, având drept scop satisfacerea unor nevoi social-culturale și de trai ale angajaților firmei. Obținerea producției anexă se realizează în secții anexe, cum ar fi : gospodăria agricolă anexă, gospodăria de





locuințe, etc. În contabilitatea de gestiune secțiile anexe sunt denumite locuri (centre) secundare de producție sau de cheltuieli, de costuri, respectiv de gestiune.

Administrarea și conducerea tuturor activităților desfășurate în cadrul firmei se realizează de către sectorul administrativ și de conducere, sector care constituie un centru (loc) distinct de cheltuieli, de costuri.

În contabilitatea de gestiune determinarea și înregistrarea cheltuielilor se face pe secții și locuri de producție, respectiv locuri de cheltuieli și în continuare pe produsele fabricate în cadrul secțiilor și locurilor respective, folosindu-se conturi specifice în funcție de felul producției și de posibilitățile de identificare a cheltuielilor la nivelul produselor sau al secțiilor.

Factorii care determină organizarea contabilității de gestiune

Contabilitatea de gestiune este influențată, în mare măsură, de condițiile concrete ale firmelor din diferitele ramuri ale economiei naționale.

Cei mai importanți factori care determină organizarea contabilității de gestiune sunt: profilul firmei, structura organizatorică, tehnologia producției și metodele și tehnicile de management.

Un anumit profil de activitate presupune stabilirea obiectului principal de activitate al firmei și orientarea întregii activități în vederea realizării acestuia. Realizarea obiectului de activitate, necesită anumite procese tehnologice diferite de la o firmă la alta. În contabilitatea de gestiune, în funcție de profilul firmei (producție industrială, construcții, producție agricolă, comerț, turism, etc) apar diferite obiecte de calculație sau purtători de costuri.

Gruparea activității de producție și a celei administrative pe sectoare, secții, ateliere și alte locuri de cheltuieli, influențează organizarea contabilității de gestiune, în special sub aspectul localizării cheltuielilor și al eșalonării lucrărilor de calculație. În funcție de structura organizatorică a firmei sunt delimitate zonele (sectoarele) de cheltuieli, respectiv centrele de responsabilitate.

Zonele sau sectoarele de cheltuieli reprezintă subdiviziuni tehnico-productive, organizatorice și administrative ale unei firme, în raport cu care se organizează bugetarea, urmărirea și controlul activității zonei sau sectorului de cheltuieli. Zonele sau sectoarele de cheltuieli pot fi definite ca reuniuni a mai multor locuri de muncă sau de producție.





Tehnologia producției (ansamblul operațiilor succesive prin care materiile prime sunt transformate în produse finite sau prin care se execută lucrări sau servicii) este un factor important care influențează organizarea contabilității de gestiune. Din punct de vedere al tehnologiei, producția unei firme poate fi simplă sau complexă.

Producția simplă constă fie în extragerea din natură a unor bunuri materiale (minereuri, nisip, piatră, etc) fie în prelucrarea succesivă a materiei prime, obținerea produsului finit realizându-se după parcurgerea ultimei faze de prelucrare (expl. producția de zahăr). Producția de masă și de serie mare sunt specifice producției simple, procesul de fabricație fiind organizat în flux continuu sau pe laturi mari.

Producția complexă cuprinde acele procese de producție în care produsul finit se obține prin asamblarea unor piese sau subansamble fabricate anterior prin procese tehnologice independente, desfășurate în locuri diferite, în paralel. Acest tip de producție se întâlnește în firmele constructoare de mașini și aparate complexe. Specific producției complexe îi sunt producția individuală (pe unicate) și producția de serie mică sau mijlocie (pe loturi sau partizi mici și mijlocii).

În funcție de modul de organizare a producției și de particularitățile tehnologiei producției, în contabilitatea de gestiune se vor stabili obiectele de calculație, și în funcție de acestea, metodele de calculație corespunzătoare.

Organizarea contabilității de gestiune poate fi influențată și de metodele și tehnicile de management aplicate în firmă. Astfel, firma poate selecta o metodă de calculație de tipul costului total (integral) sau o metodă de calculație de tipul costului parțial. De asemenea, se poate alege o metodă de calculație de tip clasic (metoda globală, metoda pe faze sau metoda pe comenzi) sau o metodă evoluată de calculație, cum ar fi metoda costurilor standard sau normate, care să asigure accentuarea caracterului previzional și creșterea operativității informațiilor.

Sistemul de conturi utilizat în contabilitatea de gestiune

Conturile cu ajutorul cărora se realizează contabilitatea cheltuielilor de producție și calculația costurilor sunt conturile din clasa 9 – Conturi de gestiune.





Aceste conturi preiau cheltuielile de exploatare din contabilitatea financiară, unde au fost înregistrate după natura lor, le grupează după destinație, în vederea calculării costului efectiv al producției, decontării producției și stabilirii abaterilor costurilor efective de la cele prestabilite.

Conturile de gestiune nu apar în bilanț, la sfârșitul exercițiului financiar, deoarece datele pe care le cuprind au fost deja înregistrate în contabilitatea financiară.

În conformitate cu Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 82/1991, din clasa conturilor de gestiune fac parte următoarele grupe de conturi : 90 "Decontări interne", 92 "Conturi de calculație" și 93 "Costul producției".

Planul conturilor de gestiune din Romania cuprinde un număr minim de conturi, în țările occidentale apar, în contabilitatea de gestiune și alte grupe de conturi cum ar fi : 91 "Conturi de reclasare a cheltuielilor și veniturilor contabilității financiare", 94 "Stocuri", 95 "Costurile producției vândute", 96 "Ecarturi asupra costurilor prestabilite", 97 "Diferențe de tratare contabilă", 98 "Conturi de rezultate ale contabilității interne de gestiune", 99 "Legături (decontări) interne".

Clasificarea metodelor de contabilitate de gestiune și calculație a costurilor

Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor se poate organiza după mai multe metode, în funcție de specificul activității și necesitățile proprii ale firmelor.

În țara noastră, potrivit legislației în vigoare, calculația costurilor de producție poate fi efectuată după metoda globală, metoda pe comenzi, metoda pe faze, metoda costurilor standard sau normate, metoda costurilor directe, metoda direct-costing sau a costurilor variabile, sau alte metode adoptate de firme.

În literatura de specialitate sunt menționate și alte metode de calculație a costurilor, și anume : metoda tarif-oră-mașină, metoda PERT, metoda Georges Perrin (GP), metoda de calculație pe locuri sau centre de cheltuieli, etc.

Metodele de contabilitate și calculație a costurilor se pot clasifica după mai multe criterii, astfel:

a) După momentul apariției lor în timp, se delimitează : metode clasice și metode evaluate. Din categoria metodelor clasice fac parte metoda globală, metoda pe comenzi, metoda pe faze, iar din





categoria metodelor clasice fac parte metoda costurilor standard sau normate, metoda direct costing, metoda Georges Perrin (GP), metoda tarif-oră-mașină și metoda PERT.

b) După sfera de cuprindere a cheltuielilor în costul unitar, metodele de calculație pot fi: metode totale sau absorbante (full-costing) și metode parțiale sau limitative. Metodele totale sunt acelea care iau în considerare, la calculul costului unitar, toate cheltuielile ocazionate de procesul de producție (expl. metoda pe comenzi, metoda pe faze). Metodele de calculație parțiale iau în considerare, la calculul costului unitar, numai anumite cheltuieli ocazionate de procesul de producție (expl. metoda direct costing) (Sabou F.2005).

Luarea deciziilor manageriale ce determină atât perspectivele de lungă durată privind dezvoltarea întreprinderii, cât și utilizarea curentă a resurselor, reprezintă una din sarcinile de bază ale contabilității manageriale.

Procesul luării deciziilor manageriale reprezintă evaluarea comparativă a câtorva variante de acțiuni posibile și alegerea aceleia care asigură atingerea scopului propus.

Procesul luării deciziilor manageriale reprezintă un tip de activitate specific, care necesită de la managerii întreprinderilor o pregătire profesională înaltă, o bogată experiență practică, cunoașterea elementelor metodei contabilității manageriale, ce permit prelucrarea și generalizarea informației inițiale. În procesul luării multor decizii deseori nu pot fi urmăriți pașii concreți de pregătire a acestora. Cu toate acestea, de obicei, se evidențiază cele mai generale etape în luarea deciziilor manageriale.

Procesul de pregătire și luare a deciziilor începe cu **determinarea scopurilor** și sarcinilor ce stau în fața întreprinderii. Pentru mulți agenți economici asemenea scop poate fi maximizarea profitului, viitoarelor fluxuri nete ale încasărilor de mijloace bănești, lărgirea pieței de desfacere etc.

Pentru atingerea scopurilor propuse este necesar de studiat toate **variantele alternative de acțiuni** posibile. Însă în practică, de regulă, procesul de luare a deciziilor se limitează cu examinarea câtorva variante posibile. Pentru fiecare variantă este necesar de a **colecta datele corespunzătoare**, de a calcula suma totală a consumurilor, cheltuielilor și veniturilor, economiile posibile de resurse și rezultatul financiar. După ce informația necesară a fost culeasă și prelucrată, managerul trebuie să ia decizii privind **alegerea**





variantei concrete. De obicei, se alege varianta, ce asigură în cea mai mare măsură atingerea scopului propus.

Varianta aleasă servește în continuare drept bază pentru întocmirea bugetului, adică a planului de realizare a diverselor decizii luate de manager. De regulă, procesul de întocmire a bugetului este orientat spre determinarea acțiunilor și rolului lucrătorilor întreprinderii în realizarea deciziilor luate.

La toate etapele de luare a deciziilor se utilizează diferite informații. Pentru luarea deciziilor operative întemeiate este necesar ca informația utilizată să fie calitativă, autentică și transmisă la timp managerului. Însă, nu toată informația de gestiune poate fi utilă managerului la luarea deciziilor. Este utilă numai informația **relevantă**, adică aceea, care poate să influențeze asupra deciziei managerului.

Relevantă se consideră informația, care se referă la viitoarea decizie managerială și se deosebește după variantele alternative.

De exemplu, se rezolvă problema privind înlocuirea strungurilor vechi cu o nouă linie de producție computerizată. Scopul înlocuirii strungurilor este sporirea volumului producției și respectiv a volumului vânzărilor, reducerea consumurilor directe de materiale și a consumurilor directe privind retribuirea muncii și îmbunătățirea condițiilor de muncă. Conform definiției, informație relevantă vor fi indicatorii, valoarea cărora se modifică în urma luării deciziilor privind înlocuirea strungurilor vechi cu o linie nouă de producție. Este vorba de asemenea indicatori cum sunt volumul prognozat al vânzărilor, consumurile directe de materiale, consumurile directe privind retribuirea muncii, consumurile indirecte de producție, mărirea cărora depinde de înlocuirea strungurilor vechi cu o linie nouă de producție (de exemplu, uzura strungurilor și a noii linii de producție, consumurile privind îmbunătățirea condițiilor de muncă a lucrătorilor încadrați în procesul de producție), cheltuielile perioadei, aferente înlocuirii strungurilor (de exemplu, cheltuielile privind reciclarea cadrelor), valoarea de lichidare a strungurilor etc.

Informația privind consumurile indirecte de producție și cheltuielile perioadei, care nu sunt legate de înlocuirea strungurilor cu o linie nouă de producție (de exemplu, cheltuielile privind uzura, reparația și întreținerea clădirilor cu destinație generală și de producție, cheltuielile de reprezentare, cheltuielile privind întreținerea personalului administrativ și de conducere etc), nu este relevantă, întrucât aceasta nu se modifică în urma luării deciziilor.





În acest fel, divizarea (delimitarea) informației în relevantă și nerelevantă permite managerului să-și concentreze atenția în procesul luării deciziilor numai asupra informației relevante, care facilitează analiza variantelor existente și accelerează procesul de a lua cea mai optimă decizie.

După cum s-a menționat, toată informația managerială se utilizează pentru luarea deciziilor pe termen lung, și a celor pe termen scurt (operative).

Pentru luarea **deciziilor operative** privind problemele enumerate este foarte utilă aplicarea metodei "variable-costing" numită și direct-costing. Aceasta este o metodă de evidență a consumurilor, de calculare a costului producției și evaluării stocurilor, în cadrul căreia la calcularea costului producției și evaluarea stocurilor se ține cont numai de consumurile variabile de producție. Consumurile indirecte de producție constante nu se repartizează pe produse, dar se examinează ca cheltuieli ale perioadei și se referă nemijlocit la rezultatul financiar.

Cele mai juste decizii manageriale pot fi luate în baza analizei raportului privind rezultatele financiare, întocmit conform rezultatelor calculării după metoda "variable-costing", întocmit pentru uz intern.

Analiza corelației între cost, volumul producției (vânzărilor) și profit reprezintă un instrument puternic de gestiune, care permite managerilor să ia repede și ușor decizii argumentate privind planificarea și să efectueze din punct de vedere economic controlul comportamentului consumurilor și cheltuielilor în cursul unei perioade scurte de timp.

Esența analizei corelației „**cost - volum – profit**” constă în stabilirea faptului, cum modificările în volumul vânzărilor influențează asupra modificărilor în consumuri, cheltuieli și profit. Modelele manageriale, bazate pe studierea acestei corelații, uneori sunt tratate mai îngust ca **analiza punctului critic (pragului de rentabilitate)**.

Analiza punctului critic prevede că consumurile și cheltuielile totale ale întreprinderii indiferent de aceea, se referă ele la costuri sau se scad din venituri la determinarea rezultatului financiar, trebuie să fie divizate în variabile și constante. După conținut, această analiză se reduce la determinarea punctului critic (punct de echilibru, prag de rentabilitate).

Prin punctul critic se înțelege volumul vânzărilor, la care întreprinderea deja nu mai are pierderi, dar nu are încă nici profit. În punctul critic veniturile totale din vânzări sunt egale cu consumurile și





cheltuielile totale ale întreprinderii, iar profitul este egal cu zero. Punctul critic poate fi exprimat în unități naturale și monetare.

Scopul analizei punctului critic constă în alegerea unui asemenea volum al vânzărilor, care va asigura întreprinderii un rezultat financiar nul.

În cadrul sistemului contabilității manageriale pentru calculul punctului critic în condițiile fabricării unui tip de produse se utilizează trei metode:

1. metoda ecuației;
2. metoda marjei de contribuție;
3. metoda reprezentării grafice.

1. Metoda ecuației

La baza analizei corelației "cost-volum-profit" stă una din ecuațiile de bază ale microeconomiei:

$$\begin{array}{r} \text{Volumul} \\ \text{vânzărilor} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Consumuri și} \\ \text{cheltuieli} \\ \text{variabile} \end{array} + \begin{array}{r} \text{Consumuri și} \\ \text{cheltuieli} \\ \text{constante} \end{array} + \text{Profit}$$

Deoarece profitul în punctul critic este egal cu zero, pentru acest punct:

$$\begin{array}{r} \text{Volumul} \\ \text{vânzărilor} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Consumuri și} \\ \text{cheltuieli} \\ \text{variabile} \end{array} + \begin{array}{r} \text{Consumuri și} \\ \text{cheltuieli} \\ \text{constante} \end{array}$$

sau

$$\begin{array}{r} \text{Prețul} \\ \text{pentru o} \\ \text{unitate} \end{array} \times \begin{array}{r} \text{Cantitatea} \\ \text{unităților} \end{array} = \left(\begin{array}{r} \text{Consumuri și} \\ \text{cheltuieli} \\ \text{variabile pe o} \\ \text{unitate} \end{array} \times \begin{array}{r} \text{Cantitatea} \\ \text{unităților} \end{array} \right) + \begin{array}{r} \text{Consumuri} \\ \text{și cheltuieli} \\ \text{constante} \end{array}$$

Ținând cont de această ecuație poate fi determinat punctul critic în unități de produse:



Punctul critic

(în unități de
prodate)

≡

Consumuri și cheltuieli constante

Prețul pentru - Consumuri și cheltuieli
o unitate variabile pe o unitate

Exemplu:

Întreprinderea „Gama” S.A fabrică un singur tip de produs pe care îl vinde la unitățile de cercetare-dezvoltare preț de 300 lei/buc. Consumurile variabile pe unitate de produs 200 lei, iar consumurile și cheltuielile constante totale 120 000 lei. Se cere de determinat pragul de rentabilitate.

$$300 * X = 200 * X + 120\ 000$$

$$300 * X - 200 * X = 120\ 000$$

$$100 * X = 120\ 000$$

$$X = 120\ 000 : 100 = 1\ 200 \text{ buc.}$$

Întreprinderea „Gama” S.A, vânzând 12 000 buc. și obținând unitățile de cercetare-dezvoltare venit din vânzări în sumă de 360 000 lei (300 lei/buc. * 1 200 buc.), va recupera toate consumurile și cheltuielile totale (atât cele variabile în sumă de 240 000 lei (1 200 buc. * 200 lei/buc.), cât și cele constante – 120 000 lei) și va asigura unitățile de cercetare-dezvoltare rezultat financiar nul. Fiecare următoare unitate de produs vândută va aduce întreprinderii un profit egal cu mărimea marjei de contribuție - 100 lei (300 lei – 200 lei).

2. Metoda marjei de contribuție

Marja de contribuție reprezintă depășirea venitului din vânzări asupra tuturor consumurilor și cheltuielilor variabile aferente acestui volum al vânzărilor.

Pentru determinarea pragului de rentabilitate (punctului critic) se parcurg 2 etape:

1. se determină marja de contribuție (venitul marginal):

$$\begin{array}{l} \text{Marja de} \\ \text{contribuție} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Venituri din} \\ \text{vânzări} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Consumuri și} \\ \text{cheltuieli variabile} \end{array}$$





2. se determină punctul critic (pragul de rentabilitate):

$$PC = \frac{\text{Cons și chelt contante}}{\text{Venit marginal/unitate}} = \frac{\text{Cons și chelt contante}}{\text{Pret vz/unit} - \text{Cons și chelt var/unit}}$$

3. Metoda reprezentării grafice

Pentru construcția graficului tradițional a punctului critic:

- axa orizontală – arată nivelul de producție .
- axa verticală – arată consumurile și veniturile totale

Costuri fixe – este o linie dreaptă paralelă cu axa orizontală de la nivelul costurilor fixe

Costuri totale – este o linie ce începe din nivelul inițial al costurilor fixe și este o linie dreaptă îndreptată în sus la un unghi ce depinde de proporția costurilor variabile în costul total.

Linia vânzării – este o linie dreaptă din punctul de origine în sus la un unghi determinat de prețul de vânzare.

Pentru asigurarea competitivității și dezvoltării în viitor fiecare întreprindere efectuează investiții, adică întreprinderea investește mijloace bănești în prezent cu excluderea acestora din circulație în favoarea obținerii profitului în viitor. Ca exemple de investiții pe termen lung pot servi investițiile în active pe termen: clădiri, utilaj, teren, prezentarea pe piață a unui produs nou, lucrări de cercetări științifice și de experimentare – proiectare etc.

Pentru manageri investițiile reprezintă consumuri pentru întreprindere care generează noi încasări bănești (avantaje). Din această cauză managerul trebuie să ordoneze diverse proiecte posibile, pornind de la bilanțul general (valoare-avantaj) și determinând valoarea fiecărui proiect.

În dependență de tipul investițiilor în literatura străină în scopul analizei proiectele de investiții se divizează în 5 categorii:

1. producția nouă sau extinderea producției existente
2. înlocuirea utilajului sau construcțiile speciale
3. lucrările de cercetare științifice și de experimentare-proiectare





4. alte investiții
5. diverse (aducerea mărfurilor în concordanță cu standardele ecologice, dezvoltarea serviciilor de control asupra poluării mediului ambiant etc).

În cadrul unei întreprinderi investițiile se deosebesc în funcție de nivelul la care se efectuează:

1. la nivelul unui grup de întreprinderi
2. la nivelul filialei
3. la nivelul unității de producție

Specialiștii care studiază analiza strategică clasifică investițiile în felul următor:

1. **investiții de creștere** - include mărirea capacității de producție, însușirea tipurilor noi de producție, diversificarea
2. **investiții de raționalizare** – include **diminuarea consumurilor** (creșterea productivității muncii, sporirea randamentului fondurilor, micșorarea consumurilor constante) și **diminuarea riscurilor** (diversificarea surselor de aprovizionare, fiabilitatea furnizorilor).

Investiția capitală urmează să aducă venit în decursul întregii perioade de funcționare a activelor achiziționate cu o anumită rată de rentabilitate care ar fi comparabilă cu cea pe care ar fi primit-o dacă ar investit mijloace bănești în alte sfere (alternative) de investire a capitalului.

Consumurile investiționale (investiții în active reale) se deosebesc prin perioada îndelungată, în decursul căreia întreprinderea obține un rezultat util. De aceea la luarea deciziilor privind investițiile este necesar de a efectua o analiză de perspectivă a veniturilor și consumurilor. Deciziile luate au un caracter de lungă durată, fiind legate de prognozarea fluxurilor mijloacelor bănești – o sarcină destul de complicată care necesită luarea în considerație a posibilelor oscilații ale rezultatelor investirii în funcție de schimbarea mai multor factori.

Ciclul de viață al proiectului de investiții poate fi divizat în **trei faze**:

1. analiza anticipată înainte de lansarea proiectului;
2. realizarea (efectuarea) proiectului;
3. lichidarea proiectului și deinvestițiile (retragerea investițiilor).





Calculația costurilor presupune ansamblul lucrărilor efectuate într-o formă organizată cu scopul de a obține informații privind costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor, activităților sau altor obiecte de calculație.

Organizarea lucrărilor privind calculația costurilor depinde de o serie de factori, cum ar fi: mărimea unității, structura organizatorică a acesteia, tipul și modul de organizare a producției, tehnologia de fabricație, gradul de integrare a producției, caracterul etc.

În scopul determinării costurilor unitare astfel încât bunurile, lucrările, serviciile să poată fi evaluate și recunoscute în contabilitatea financiară, iar prețurile de vânzare să poată fi stabilite și verificate, precum și pentru analiza costurilor și a eficienței activității, în contabilitatea de gestiune cheltuielile se clasifică în:

- costuri de achiziție;
- costuri de producție;
- costuri de prelucrare;
- cheltuieli ale perioadei.

Principiile calculației costurilor

Pentru asigurarea unui conținut real și exact al structurii costurilor se vor avea în vedere următoarele principii:

1. Principiul separării cheltuielilor care privesc obținerea bunurilor, lucrărilor, serviciilor de cheltuielile care nu sunt legate de achiziția, producția sau prelucrarea etc. acestora. Acesta presupune ca la nivelul obiectelor de calculație stabilite de fiecare persoană juridică să se separe cheltuielile atribuibile obiectelor respective de cheltuielile ocazionate de restul activității. Cheltuielile care nu participă la obținerea obiectelor de calculație menționate, cum ar fi: cheltuielile de administrație, cheltuielile de desfacere, regia fixă nealocată costului, cheltuielile financiare, cheltuielile extraordinare etc., nu se includ în costul acestora.

2. Principiul delimitării cheltuielilor în timp. Acesta presupune ca includerea cheltuielilor în costuri să se efectueze în perioada de gestiune căreia îi aparțin cheltuielile în cauză.

3. Principiul delimitării cheltuielilor în spațiu. Acesta presupune delimitarea cheltuielilor efectuate într-o anumită perioadă de gestiune pe principalele procese sau alte locuri de cheltuieli care le-a ocazionat, cum ar fi: aprovizionare, producție, administrație, desfacere, iar în cadrul sectorului producție, pe secții, ateliere, linii de fabricație etc. În cadrul structurilor menționate se pot constitui





centre de producție, centre de profit sau alte centre de responsabilitate în raport de care se adâncește delimitarea cheltuielilor.

4. Principiul delimitării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv. Acesta presupune delimitarea cheltuielilor productive, care sunt creatoare de valoare, de cheltuielile cu caracter neproductiv.
5. Delimitarea cheltuielilor privind producția finită de cheltuielile aferente producției în curs de execuție. Acest principiu este valabil pentru acele unități productive a căror producție se prezintă parțial la sfârșitul perioadei de gestiune în diverse stadii de transformare, cantitatea și valoarea acesteia fiind diferită de la o perioadă de gestiune la alta.

Structura costurilor

Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției, producției, prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce bunurile, lucrările, serviciile în forma și în locul în care se găsesc în prezent.

Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective. Reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare nu se includ în costul de achiziție.

Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și regiile corespunzătoare.

Costul complet cuprinde costul de producție plus cheltuielile generale de administrație și cheltuielile de desfacere, repartizate rațional.





Alte cheltuieli se includ în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor numai în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc în prezent.

Gruparea cheltuielilor în vederea calculării costurilor

Pentru calculul costurilor bunurilor, lucrărilor, serviciilor și al costurilor perioadei, cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară după natura lor se grupează în contabilitatea de gestiune astfel:

- a) cheltuieli directe;
- b) cheltuieli indirecte;
- c) cheltuieli de desfacere;
- d) cheltuieli generale de administrație.

Cheltuielile directe sunt acele cheltuieli care se identifică pe un anumit obiect de calculație (produs, serviciu, lucrare, comandă, fază, activitate, funcție, centru etc.) încă din momentul efectuării lor și ca atare se includ direct în costul obiectelor respective.

Cheltuielile directe cuprind: costul de achiziție al materiilor prime și materialelor directe consumate, energia consumată în scopuri tehnologice, manopera directă (salarii, asigurări și protecția socială etc.), alte cheltuieli directe.

Cheltuielile indirecte sunt acele cheltuieli care nu se pot identifica și atribui direct pe un anumit obiect de calculație, ci privesc întreaga producție a unei secții sau a persoanei juridice în ansamblul ei.

Cheltuielile indirecte cuprind:

- regia fixă de producție, formată din cheltuielile indirecte de producție care rămân relativ constante indiferent de volumul producției, cum ar fi: amortizarea utilajelor și echipamentelor, întreținerea secțiilor și utilajelor, precum și cheltuielile cu conducerea și administrarea secțiilor;
- regia variabilă de producție, care constă în cheltuielile indirecte de producție, care variază în raport cu volumul producției, cum ar fi: cheltuielile indirecte cu consumul de materiale și forța de muncă.

Alocarea regiei fixe asupra costurilor se face pe baza capacității normale de producție.

Capacitatea normală de producție reprezintă producția estimată a fi obținută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade, în condiții normale, având în vedere și pierderea de capacitate rezultată din întreținerea planificată a echipamentului.





Regia fixă (Subactivitatea) care se recunoaște ca o cheltuială a perioadei
= regia fixă x (1 - nivelul real al activității / nivelul normal al activității).

Nivelul real al activității este reprezentat de producția obținută, iar nivelul normal al activității este reprezentat de capacitatea normală de producție.

Regia nealocată este recunoscută drept cheltuială în contul de profit și pierdere în perioada în care a apărut.

Atunci când costurile de producție, de prelucrare nu se pot identifica distinct pentru fiecare produs în parte, acestea se alocă pe baza unor procedee raționale aplicate cu consecvență (procedeul diviziunii simple, procedeul cantitativ, procedeul indicilor de echivalență, procedeul echivalării cantitative a produsului secundar cu produsul principal, procedeul deducerii valorii produselor secundare etc.).

Calculația costurilor poate fi efectuată după una dintre metodele: metoda costului standard, metoda pe comenzi, metoda pe faze, metoda globală, metoda direct costing sau alte metode adoptate de persoana juridică în funcție de modul de organizare a producției, specificul activității, particularitățile procesului tehnologic și de necesitățile proprii.

Cheltuielile perioadei sunt acele cheltuieli reprezentate de consumurile de bunuri și servicii aferente perioadei curente, care nu se pot identifica pe obiectele de calculație stabilite, deoarece nu participă efectiv la obținerea stocurilor, fiind necesare la realizarea activității în ansamblul ei.

În costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor nu trebuie incluse următoarele elemente care se recunosc drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit:

- a) pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise;
- b) cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care astfel de costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație;
- c) regiile generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și în locul în care se găsesc în prezent;
- d) costurile de desfacere;
- e) regia fixă nealocată costului.





Alte cheltuieli care pot fi incluse în anumite condiții specifice în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor:

- costurile îndatorării pot fi incluse în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor etc. numai în măsura în care sunt direct atribuibile achiziției, construcției sau producerii unui activ cu ciclu lung de fabricație, în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.

Costurile îndatorării cuprind dobânzile și alte cheltuieli suportate de persoana juridică în legătură cu împrumutul de fonduri.

Un activ cu ciclu lung de fabricație este un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sale prestabilite sau pentru vânzare;

Cheltuielile generale de administrație pot fi incluse în costul bunurilor în măsura în care reprezintă cheltuieli suportate pentru a aduce bunurile în forma și în locul în care se găsesc în prezent și se justifică luarea lor în considerare în anumite condiții specifice de exploatare.

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

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

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

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

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



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

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

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

- unități fizice
- unități convenționale

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

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

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

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





UNIUNEA EUROPEANĂ



Instrumente Structurale
2014-2020



Proiect cofinanțat din Fondul Social European prin Programul Operațional Capital Uman