

**UNIVERSITATEA „ALEXANDRU IOAN CUZA” IAȘI
FACULTATEA DE ECONOMIE ȘI ADMINISTRAREA
AFACERILOR
ȘCOALA DOCTORALĂ DE ECONOMIE ȘI ADMINISTRAREA
AFACERILOR
DOMENIUL: CONTABILITATE**

TEZĂ DE DOCTORAT

Conducător științific,

Prof. univ. dr. Neculai TABĂRĂ

Doctorand,

Adriana MARTINIUC

IAȘI

2013

**Universitatea “Alexandru Ioan Cuza” Iași
Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor
Școala Doctorală de Economie și Administrarea Afacerilor
Domeniul: Contabilitate**

**POSSIBILITĂȚI DE PERFEȚIONARE A
METODOLOGIEI DE CALCULAȚIE A
COSTURILOR ÎNTREPRINDERILOR
INDUSTRIALE**

Coordonator științific,

Prof.univ.dr. Neculai TABĂRĂ

Doctorand,

Adriana MARTINIUC

IAȘI

2013

CUPRINS

INTRODUCERE	6
CAPITOLUL I DIMENSIUNI CONCEPTUALE ALE CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE	14
1.1. Contabilitatea de gestiune – parte integrantă a științei contabilității.....	14
1.1.1. Evoluția și dezvoltarea contabilității de gestiune	14
1.1.2. Actualități și perspective ale contabilității de gestiune	18
1.2. Informația de gestiune și deciziile manageriale.....	21
1.2.1. Delimitări conceptuale privind contabilitatea de gestiune.....	21
1.2.2. Principiile organizării contabilității de gestiune.....	23
1.2.3. Utilizatorii informațiilor contabilității de gestiune.....	25
1.3. Contabilitatea de gestiune - suport al procesului decizional.....	27
1.3.1. Rolul sistemului informațional contabil de gestiune în entitățile economice	27
1.3.2. Raportul dintre contabilitatea de gestiune și managementul întreprinderii.....	29
1.3.3. Informația de gestiune și deciziile manageriale	31
1.3.4. Informația de gestiune – suport logistic al managementului modern.....	33
CAPITOLUL II METODE DE CALCULAȚIE A COSTURILOR.....	36
2.1. Concepte privind calculația costurilor.....	36
2.1.1. Costul – element cheie în contabilitatea de gestiune.....	37
2.1.1.1. <i>Costul – conținut, importanță</i>	37
2.1.1.2. <i>Cheltuielile de producție – elemente esențiale ale costurilor</i>	38
2.1.1.3. <i>Gruparea cheltuielilor în vederea calculării costurilor</i>	40
2.1.1.4. <i>Cheltuielile directe și indirecte</i>	42
2.2. Calculul costului complet la S.C Compan S.A.....	44
2.2.1. Bugetele cheltuielilor directe	44
2.2.2. Bugetul cheltuielilor indirecte.....	48
2.2.3. Bugetul costului complet comercial.....	51
2.3. Metode de calculație a costurilor.....	52
2.3.1. Delimitări conceptuale privind calculația costurilor	52
2.3.2. Bugetarea costurilor – etapă în calculația costurilor	54
2.4. Metode clasice de calculație a costurilor aplicate la societatea analizată.....	59
2.4.1. Metoda globală de calculație a costurilor ..	59
2.4.1.1. <i>Elemente conceptuale privind metoda globală de calculație a costurilor</i>	59

2.4.1.2 Metoda de calculație globală aplicată la secția de morărit de la S.C. COMPAN S.A	60
2.4.2. Metoda de calculație pe comenzi	68
2.4.2.1. Elemente conceptuale ale metodei de calculație pe comenzi.....	68
2.4.2.2. Metoda de calculație pe comenzi aplicată la S.C Compan S.A.....	70
2.5. Metode moderne de calculație a costurilor	77
2.5.1. Costul ciclului de viață	77
2.5.2. Metoda Target Costing	80
2.5.3. Metoda Kaizen Costing sau gestiunea continuă a costului.....	83
2.5.4. Costurile aferente managementului întreprinderii.....	85
2.5.5. Managementul strategic al costurilor	88
2.5.6. Utilizarea soluțiilor informatice în gestionarea informațiilor de tip cost	90
2.6. Gestionarea sistemului informațional al producției.....	91
2.6.1. Sistemul informațional specific documentelor de înregistrare a resurselor materiale.....	91
2.6.2. Sistemul informațional specific documentelor de înregistrare a resurselor umane	93
CAPITOLUL III PARTICULARITĂȚI ALE ACTIVITĂȚII	
ÎNTRINDERILOR DIN INDUSTRIA DE MORĂRIT ȘI	
PANIFICAȚIE.....	96
3.1. Industria de morărit și panificație la nivel european și mondial.....	96
3.2. Piața internă a industriei de morărit și panificație.....	98
3.2.1 Contextul agriculturii românești.....	98
3.2.2. Date privind organizarea producției de cereale în România	103
3.2.3. Piața industriei de morărit și panificație din România	104
3.2.4. Piața industriei de morărit și panificație din județul Iași	109
3.3. Mediul economic intern al S.C COMPAN S.A.....	113
3.3.1. Prezentarea generală a S.C. COMPAN S.A	113
3.3.2. Organizarea structurală a întreprinderii	117
3.3.3. Produsele oferite de S.C COMPAN S.A	118
3.3.4. Activitatea de morărit	121
3.3.5. Activitatea de panificație	126
3.4. Resursele umane utilizate în cadrul întreprinderii.....	132
3.5. Studiu de caz privind aplicarea contabilității de gestiune și a calculației costurilor în întreprinderi din municipiul Iași.....	134

3.5.1. Considerații generale privind cercetarea efectuată.....	135
3.5.2. Testarea instrumentelor de cercetare.....	135
3.5.2.1. Cadrul teoretic general.....	135
3.5.2.2. Instrumentele de măsurare.....	136
3.5.3. Analiza datelor și informațiilor obținute prin aplicarea chestionarului.....	138
3.5.4 Concluziile studiului de cercetare.....	156
CAPITOLUL IV MODERNIZAREA CALCULAȚIEI COSTURILOR PRIN	
INTERMEDIUL METODEI ABC.....	158
4.1. Originile metodei Activity Based Costing.....	160
4.2. Delimitări conceptuale privind metoda ABC.....	161
4.3. Tabloul de bord al activității de morărit și panificație.....	165
4.4. Implementarea sistemului de evidență și calculație a costurilor ABC.....	171
4.4.1. Implementarea metodei ABC în cadrul secției de panificație.....	173
4.4.2. Implementarea metodei ABC în cadrul secției de morărit.....	178
4.5. Managementul pe baza activităților.....	183
4.6 Perfecționarea metodologiei calculației costurilor prin metoda ABC.....	186
CONCLUZII GENERALE ȘI PERSPECTIVELE CERCETĂRII.....	187
BIBLIOGRAFIE	197
LISTA FIGURILOR.....	216
LISTA TABELELOR.....	219
LISTA ANEXELOR.....	221

INTRODUCERE

„Contabilitatea este o știință și numai tehnica sa este o artă!”
René de la Porte

Viața economică se află într-o perpetuă transformare, cu evoluții surprinzătoare, urmate de involuții la fel de neașteptate. În prezent, ne aflăm într-o situație nouă a istoriei economiei mondiale, complexă, dominată de instabilitate și incertitudine, recunoscută sub denumirea de *criză economică și financiară*. Impactul acesteia a fost puternic și s-a extins în toată lumea într-un ritm extrem de alert.

Economia României, ca stat membru al Uniunii Europene, este afectată în mod direct, dar soluțiile cele mai importante pot veni din interior, prin măsuri de creștere economică, dar și cu susținerea financiară europeană.

La nivel microeconomic, entitățile economice, sunt nevoite să facă față provocărilor unui context economic din ce în ce mai dificil. Ele trebuie să supraviețuiască puterii de cumpărare din ce în ce mai scăzute a populației, și a unei fiscalități crescute. Dacă într-o economie neafectată de criză, firmele au funcționat prin aplicarea unor mecanisme economice cu rezultate previzibile, în noile condiții este necesară crearea unui „consiliu de criză” care să analizeze obiectiv și profesional situația internă și contextul extern pentru a oferi soluții pe termen mediu și lung.

În componența acestui consiliu trebuie să se regăsească reprezentanți ai tuturor departamentelor, inclusiv responsabilul cu organizarea contabilității de gestiune, iar măsurile propuse să privească compartimentele tehnic, financiar, resurse umane, contabilitate. Soluția este realizarea unei mai bune gestionări a resurselor firmei, pentru oferirea de produse și servicii care să facă față concurenței.

Utilizarea informațiilor de tip cost în luarea deciziilor, aplicarea unor metode de calculație a costurilor moderne și eficiente poate conduce la regândirea sistemul informațional și decizional al firmei și poate fi soluția supraviețuirii impactului crizei. Managerii trebuie să adapteze resursele și capacitățile companiei în funcție de cunoștințele de care dispun privind oportunitățile și riscurile ce există pe piață¹.

Întreprinderile se confruntă cu: scăderea vânzărilor din cauza diminuării puterii de cumpărare generată de șomaj și de reduceri salariale; creșterea prețului combustibilului care

¹ Horngren C., Datar S., Foster G., *Contabilitatea costurilor, o abordare managerială*, Editura ARC, Ediția a XI-a, Brașov, 2006, p.5

determină creșterea prețului utilităților; creșterea fiscalității necesară creșterii veniturilor bugetare; deprecierea monedei naționale în raport cu cele de referință; creșterea prețului materiilor prime, materialelor. Eforturile de la nivelul microeconomic trebuie suplinite cu politicile de la nivel macroeconomic.

Teza de doctorat cu tema *Posibilități de perfecționare a metodologiei de calculație a costurilor întreprinderilor industriale*, are în vedere tocmai implementarea soluțiilor de la nivelul microeconomic privind modernizarea sistemului informațional al costurilor. În acest sens, metodologia înseamnă știința integrată a metodelor, iar metoda fiind mersul rațional al spiritului pentru a descoperi adevărul. Cu aceste cuvinte, ea reprezintă studiul celui mai bun mod pe care îl putem avea în stadiul actual al cunoașterii de a aborda probleme determinate.

Metodologia înglobează în mod natural, înainte de toate, logica, ansamblul regulilor care conduc mecanismul gândirii și cele două prelungiri spre lumea exterioară: intuiția și experimentul. În final, ea apare ca o descoperire a unității omului în fața varietății câmpurilor de acțiune, respectiv, ca o reacție în fața complexității situațiilor².

Metodologia de calculație a costurilor reprezintă un ansamblu coerent de soluții în raport cu care trebuie să se desfășoare toate acțiunile necesare realizării obiectivului fundamental al contabilității de gestiune și anume controlul condițiilor interne de producție prin intermediul costului de producție³.

Contabilitatea de gestiune deține instrumentele și mijloacele necesare pentru susținerea strategiilor entității prin metode noi de calculație și gestiune a costurilor, care să urmărească procesele economice și adaptarea mai ușoară la schimbări, indiferent de natura lor.

Perfecționarea metodologiei de calculație a costurilor prin introducerea unor metode moderne, nu reprezintă doar aplicarea unei succesiuni de operațiuni tehnice, ci vizează în special susținerea deciziilor de management.

Metodele de calculație moderne, adaptate tehnologiilor industriale avansate, asistate de sisteme automatizate informatice, implementate în țări cu economii avansate, au devenit alternative ale metodelor de calculație clasice aplicate în firmele din România. Desigur, aplicarea acestora, implică asigurarea condițiilor logistice și conceptuale, inclusiv deschiderea managementului pentru a accepta schimbarea viziunii și acceptarea modernizării entității din punct de vedere organizatoric, tehnologic, contabil și managerial.

² Caude R., Moles A., *Methodologie vers une science de l'action*, Gauthier-Villars, Paris, 1964, p.5

³ Dumbravă P., **Pop A.**, *Contabilitatea de gestiune în industrie*, Editura Intelcredo, Deva, 2011, p.142

2. Scopul și obiectivele tezei

Domeniul contabilității de gestiune oferă oportunitatea efectuării unor studii experimentale complexe asupra posibilităților de perfecționare a metodologiei de calculație a costurilor întreprinderilor industriale, luând în considerare mențiunea legislativă privind posibilitatea alegerii modului de organizare și a metodei de calculație de către fiecare entitate economică.

Am abordat această temă cu scopul de a analiza posibilitatea perfecționării metodologiei calculație costurilor pe exemplul unei entități care își desfășoară activitatea în industria de morărit și panificație. Tendințele noi în utilizarea tehnologiilor avansate de producție impun necesitatea schimbării viziunii privind contabilitatea de gestiune și orientarea acesteia către susținerea deciziilor manageriale.

Scopul cercetării îl constituie perfecționarea metodologiei de calculație a costurilor prin implementarea metodelor moderne de calculație, în industria de morărit și panificație. Demersul științific nu s-a limitat doar la aspecte teoretice, ci a mers mai departe cu verificarea gradului în care se pot aplica aceste metode în sectorul studiat, prin evidențierea avantajelor, dezavantajelor utilizării metodelor clasice comparativ cu cele moderne.

Prin efectuarea cercetării s-a urmărit obținerea unor răspunsuri la probleme actuale din domeniul contabilității de gestiune, prin efectuarea unui studiu asupra unor întreprinderi care funcționează în industria alimentară de morărit și panificație. Pentru atingerea scopului cercetării, am urmărit următoarele *obiective*:

- studierea cadrului conceptual actual al contabilității de gestiune pe baza literaturii de specialitate internă și internațională;
- urmărirea evoluției contabilității de gestiune în România, comparativ cu cea financiară;
- identificarea rolului informației de tip cost în fundamentarea deciziilor manageriale;
- studierea metodelor clasice de calculație a costurilor aplicate în societățile românești;
- studierea și aplicarea metodelor moderne de calculație a costurilor într-o entitate economică;
- identificarea avantajelor și dezavantajelor metodelor tradiționale față de cele moderne;

- analiza situației și evoluției agriculturii românești, ca suport logistic de dezvoltare a industriei de morărit și panificație, în context european și mondial;
- analiza particularităților activităților întreprinderilor din industria de morărit și panificație, din România și din municipiul Iași;
- analiza micromediului unei societăți care activează în industria de morărit și panificație;
- realizarea tabloului de bord specific unei societăți care activează în industria de morărit și panificație;
- realizarea unui studiu privind stadiul aplicării contabilității de gestiune și calculației costurilor în cadrul unor entități din municipiul Iași;
- propunerea de modernizare a contabilității de gestiune prin aplicarea metodei de calculație a costurilor Activity Based Costing (ABC) în secțiile de morărit și panificație;
- studierea conceptului de management strategic al costurilor cu utilizarea informațiilor furnizate de metodele moderne de calculație a costurilor;
- propunerea extinderii utilizării soluțiilor informatice pentru creșterea eficienței culegerii, prelucrării și analizării datelor contabilității de gestiune.

Lucrarea *Posibilități de perfecționare a metodologiei de calculație a costurilor întreprinderilor industriale* tratează aspecte privind:

- *importanța contabilității de gestiune* în cadrul sistemului informațional al întreprinderii; *gradul de utilizare a informațiilor* contabile de gestiune;
- *calitatea informațiilor* pentru susținerea operativă a deciziilor de management;
- *eficiența metodelor* de calculație tradiționale în condițiile economiei actuale;
- *viabilitatea soluțiilor* oferite de contabilitatea de gestiune în condițiile actuale de criză economică; *stadiul aplicării* contabilității de gestiune în întreprinderile românești având în vedere posibilitatea alegerii metodei de calculație;
- *disponibilitatea* entităților economice de a aplica metode moderne de calculație a costurilor;
- *posibilitățile de aplicare a metodelor moderne* de calculație costurilor în România; implicațiile financiare și funcționale în cazul schimbării metodei de calculație.

Abordarea într-o viziune modernă a activităților întreprinderii, prin delegare decizională, prin creșterea gradului de implicare a angajaților în identificarea activităților generatoare de costuri suplimentare, costuri ascunse, care aduc prejudicii ce nu pot fi cunoscute și cuantificate.

Motivația alegerii temei

Tema de cercetare *Posibilități de perfecționare a metodologiei de calculație a costurilor întreprinderilor industriale* își are originea în dorința de a găsi răspuns la o serie de întrebări care s-au conturat ca urmare a studiului și experienței personale, dintre care menționăm:

- nevoia de cunoaștere și perfecționare în domeniul contabilității în general și al contabilității de gestiune în particular;
- cunoașterea stadiului actual de aplicare al contabilității de gestiune în societățile românești;
- studierea influenței tipului de industrie și tehnologiei de producție asupra alegerii metodei de calculație a costurilor;
- studierea importanței contabilității de gestiune în administrarea firmelor și sistemului informațional stabilit între management, contabilitatea financiară și cea de gestiune;
- aducerea în prim plan a problematicii contabilității de gestiune și a rolului său în luarea deciziilor strategice ale firmei;
- realizarea unei analize comparative între metodele de calculație a costurilor clasice și metodele de calculație a costurilor moderne;

Cercetarea a vizat unele domenii importante: contabilitate financiară, contabilitate de gestiune, management, particularități ale activității întreprinderilor din sectorul de morărit și panificație, analiza financiară, informatică economică, iar prin cunoașterea lor s-au conturat elementele în jurul cărora s-a construit întreg demersul științific:

- conceptele contabilității de gestiune pe plan internațional și național;
- evoluția prevederilor legislative legate de contabilitatea de gestiune;
- tendințele actuale ale contabilității de gestiune;
- modul de organizare a contabilității de gestiune;
- perfecționarea metodelor tradiționale de calculație a costurilor;
- aplicarea metodelor moderne de calculație a costurilor și în special a metodei ABC;
- implicarea contabilității de gestiune în procesul decizional al întreprinderilor.

Lucrarea a urmărit două direcții de cercetare: una conceptuală, prin aportul adus la creșterea gradului de cunoaștere a contabilității de gestiune și a modului de organizare a acesteia în societățile cu profilul de activitate morărit și panificație și una practică prin perfecționarea și respectiv modernizarea metodologiei de calculație a costurilor în sectorul menționat.

3. Metodologia cercetării științifice

Lucrarea *Posibilități de perfecționare a metodologiei de calculație a costurilor întreprinderilor industriale* a fost realizată cu aplicarea a trei tipuri de cercetare științifică: fundamentală, aplicativă și normativă.

*Cercetarea contabilă fundamentală*⁴ consideră contabilitatea un fenomen istoric, social, economic și organizațional. Ea tratează, într-o perspectivă în esență cognitivă, metodele, mecanismul și rolul acesteia:

- Cum apar și cum evoluează conceptele și metodele contabile?
- Ce relații are contabilitatea cu mediul tehnic, juridic, economic, cultural și social?
- Care este activitatea zilnică a contabililor și auditorilor?
- Producția de informații contabile este adaptată cererii?
- Care este această cerere? Cine sunt solicitanții? De ce informații au nevoie aceștia? Cum le tratează ei?
- Indicatorii contabili de performanță permit ei predicția cursurilor bursiere?
- Care este impactul informațiilor contabile asupra deciziilor?
- Cum reacționează managerii sau profesioniștii contabili la anunțarea unei noi norme contabile?
- Întreprinderile au o politică în domeniul contabil?
- Care sunt consecințele economice și sociale ale unei noi norme contabile?

Răspunsurile date întrebărilor precedente, implică utilizarea unor metode de cercetare diverse, adesea împrumutate de la economie sau sociologie și contribuie la promovarea, orientarea și controlul practicii contabile; ele constituie în principal suporturi de reflecție pentru organizațiile de normalizare și reglementare.

Aspectele prezentate mai sus au fost cercetate prin intermediul contabilității de gestiune. Astfel, am urmărit:

- apariția și evoluția conceptelor specifice și calculația costurilor;
- interdependențele cu mediul intern și extern al entităților economice;
- atribuțiile contabililor de gestiune; informațiile furnizate prin aplicarea principiilor contabilității de gestiune și utilitatea lor în economia întreprinderii;
- fidelitatea furnizării necesarului de informații, precum și impactul real asupra deciziilor de management;

⁴ Colasse B., *Introducere în contabilitate, traducere* Tabără N., Editura TipoMoldova, Iași, 2011, p.p 71-72

- condițiile în care este acceptată de către managerii și contabilii de gestiune propunerea de schimbare a metodei de calculație a costurilor și efectele pe termen scurt, mediu și lung asupra entității economice.

Cercetarea aplicativă a avut în vedere calculațiile de cost, atât prin metodele tradiționale cât și prin cele metodele moderne. Astfel, conform obiectului său de studiu, contabilitatea observă printr-o metodă specifică, diversitatea problematicii proceselor și fenomenelor economice. Aceasta a vizat extinderea modelării contabile prin propunerea unor metode moderne de calculație a costurilor pentru firmele din România și extinderea utilizării tehnologiilor informatice.

Cercetarea normativă a presupus studierea și interpretarea legislației românești în contabilitatea financiară și cea de gestiune.

Demesul științific s-a bazat pe studierea literaturii de specialitate și pe experiențele practice din unitățile de morărit și panificație. De asemenea am avut în vedere elaborarea unor studii de caz și analiza unor situații statistice ale diferitelor organisme profesionale și din interpretările specialiștilor din domeniu.

Metodologia utilizată a îmbinat cercetarea calitativă cu cea cantitativă, prin metode diverse și complementare: istoriografia, comparația, analiza documentară, reprezentarea grafică, estimarea statistică, observarea, interviul, precum și materialele puse la dispoziție de către instituții din domeniul financiar contabil și din industria de morărit și panificație. Pentru prezentarea studiilor aplicative am utilizat cercetarea exploratorie.

Pe parcursul lucrării am asigurat interacțiunea dintre diferitele studii de caz pentru a descoperi informații noi privind tema abordată. Acestea au fost realizate cu ajutorul machetelor, anexelor și interviurilor realizate direct cu persoane care au competențe în domeniul contabilității de gestiune. Ele au asigurat o componentă prioritar aplicativă, specifică domeniului contabilității și au susținut intenția de a perfecționa metodele de calculație a costurilor tradiționale aplicate în prezent în România, cu cele moderne existente pe plan internațional.

Lucrarea se axează pe o abordare deductivă de la general la particular, îmbinând studiile cantitative cu cele calitative. Conținutul teoretic a venit în sprijinul unei mai bune înțelegeri a situației economico-financiare din cadrul entității și a reprezentat suportul științific al întregului demers. Cercetarea calitativă a avut ca element fundamental metoda interpretativă pentru a analiza fluxul informațional – contabil din cadrul întreprinderii studiate.

Sinteza principalelor părți ale tezei de doctorat

În *capitolul I „Dimensiuni actuale ale contabilității de gestiune”* am abordat conceptele și particularitățile contabilității de gestiune. De asemenea am realizat o retrospectivă a istoricului și aspectelor legislative ale domeniului la nivelul întreprinderilor industriale românești. În acest context, am prezentat modificările conceptuale și structurale ale acesteia, dezvoltarea tehnologiilor informatice, noile dimensiuni ale informației de tip cost care intră într-o nouă abordare, care ar constitui soluția ieșirii din criză, respectiv gestionarea rațională a resurselor și controlul costurilor.

În *capitolul II „Metode de calculație a costurilor”* am studiat metodele clasice (tradiționale) de calculație a costurilor, cheltuielile înregistrate în cadrul întreprinderii, precum și modalitatea de calcul a costului complet, prin utilizarea sistemelor de bugete la entitatea cercetată. Metodele moderne de calculație a costurilor își au originea în întreprinderile automatizate, în care metodele de calculație tradiționale nu mai țin pasul cu noile tehnologii. Noile abordări privind costurile: metoda Long Life Costing, metoda de calculație Target Costing, metoda de calculație Kaizen Costing presupun modernizarea metodelor de calculație a costurilor în procesul decizional.

În *capitolul III “Particularități ale activității întreprinderilor de morărit și panificație”* am realizat o trecere în revistă a actualităților și perspectivelor privind industria de morărit și panificație la nivel mondial, european și național în contextul evoluției agriculturii. De asemenea, am realizat un studiu al situației agriculturii, industriei de morărit și panificație din România și din județul Iași. Mediul economic în care se desfășoară activitatea S.C COMPAN S.A. este reprezentat de industria de morărit și panificație, iar activitatea acesteia este organizată pe următoarele secții: de morărit, panificație și patiserie. Entitatea își desfășoară activitatea într-o formă de organizare tradițională, cu tehnologie de producție clasică, iar gama de produse obținută este tradițională.

În *capitolul IV “Modernizarea calculației costurilor prin intermediul metodei ABC”* am descris originile metodei Activity Based Costing, elementele conceptuale ale acesteia care demonstrează necesitatea modernizării calculațiilor în mediile cu tehnologie avansată de producție, asistate de instrumente informatice. După studiul efectuat în cadrul S.C Compan S.A am elaborat un tablou de bord al activității de morărit și panificație, în care am descris procesele derulate și activitățile specifice ca bază a inițierii aplicării metodei de calculație ABC. Am implementat sistemul de evidență și calculație a costurilor ABC în cadrul secțiilor de panificație și de morărit. Metoda prezentată constituie un suport al deciziilor și politicilor privind managementul strategic pe bază de activități.

CAPITOLUL I

DIMENSIUNI CONCEPTUALE ALE CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE

*“Informația exactă, deținută la momentul oportun,
asigură 99% din victoria oricărei bătălii”*
Napoleon Bonaparte

1.1. Contabilitatea de gestiune – parte integrantă a științei contabilității

Procesul de producție a bunurilor economice se bazează pe cei trei factori fundamentali: natura, capitalul și munca. Utilizarea acestora în procesul productiv, în mod eficient, este direct proporțională cu modul de gestionare a acestor resurse. Contabilitatea are atribuții clare în acest sens, iar contabilitatea de gestiune crează un sistem informațional privind utilizarea rațională a resurselor, care direcționează deciziile manageriale.

1.1.1. Evoluția și dezvoltarea contabilității de gestiune

Contabilitatea constituie o disciplină, care respectă criteriile general valabile, care o individualizează în aria științelor sociale: obiect de studiu, terminologie și metodologie proprii. Conceptele utilizate de alte discipline științifice pot fi aplicate și în contabilitate, însă de-a lungul anilor s-a creat un mod propriu de abordare a obiectului său de studiu, o metodă specifică, legi și legități proprii care argumentează calificarea contabilității drept știință socială.⁵

Contabilitatea de gestiune reprezintă unul dintre palierele sistemului dualist actual.

Domeniul contabilității este complex și complet în același timp. Ea asigură suportul conceptual pentru toate celelalte discipline economice prin informații exacte. Obiectul de studiu îl constituie întreprinderile productive și de servicii, generatoare de activități economice, care la rândul lor generează costuri. Se observă că atât contabilitatea de gestiune, cât și cea financiară, au același obiect de studiu, ceea ce diferă fiind metoda de studiu și de abordare a acestuia.

⁵ Horomnea E., Tabără N., Budugan D., Georgescu I., Bețianu L., Dicu R., *Introducere în contabilitate*, Editura Tipomoldova, Iași, 2012, p. 17

Metodele de studiu și de lucru ale contabilității de gestiune sunt diverse, adaptate la tipul de producție și la modul de organizare a fiecărei entități economice. În mod cert, metodele de lucru sunt exclusive și specifice, nemaifiind utilizate de nicio altă disciplină economică.

Legile și legitățile contabilității de gestiune sunt orientate către un obiectiv precis: costul produselor și activităților, iar principiile calculației conduc permanent la aceeași concluzie.⁶

Contabilitatea de gestiune sau managerială a apărut ca o completare a contabilității financiare din nevoia unei informări interne, suplimentare, privind activitatea entității economice, care să genereze date analitice, în special privind producția. Recunoașterea, atât din punct de vedere conceptual, cât și normativ, s-a realizat ulterior contabilității financiare, atât pe plan mondial, cât și în România. În acest context, lucrarea publicată în anul 1837, la Brașov, "Pravila Comerțială" de Emanuel Ioan Nechifor, considera contabilitatea o adaptare a teoriilor generale aplicate deja în Europa.

Contabilitatea de gestiune a apărut la sfârșitul secolului al XVIII-lea în Marea Britanie, ca urmare a dezvoltării industriei, datorită creșterii concurenței între firme și de aici creșterea nevoii de cunoaștere detaliată a gestiunii interne a acestor entități printr-un sistem de consemnare și informare. În a doua jumătate a secolului al XIX-lea, pe lângă lucrările contabile privind patrimoniul și venitul, anumite întreprinderi, cel mai adesea industriale, încep să calculeze costurile pentru nevoile de gestiune⁷. În anul 1910, Biserica menționează pentru prima dată noțiunea de costuri indirecte: este o obișnuință ca o masă atât de mare, cum este cea a cheltuielilor indirecte, să se raporteze la costurile cu salariile angajaților sau la numărul de ore lucrate⁸.

Progresul contabilității de gestiune a cunoscut două perioade: *prima, cea interbelică*, care a urmărit doar calculul costului de producție și *a doua, postbelică* în care au apărut noi concepte: buget, analiză, control, luarea deciziei, pe baza acestor elemente.⁹

Evoluția literaturii¹⁰ contabile în România, poate fi sintetizată în patru etape: formarea literaturii contabile românești (1837-1900); maturizarea gândirii contabile românești (1900-1947); etapa „realismului socialist” (1947-1990); etapa actuală de după anul 1990.

Urmărind această periodizare, putem stabili coordonatele temporale de apariție a primei lucrări în domeniul contabilității de gestiune, cea de maturizare a gândirii contabile românești.

⁶ Tabără N., Briciu S. (coordonatori), *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*, Editura TipoMoldova, Iași, 2012, p. 18 - 19

⁷ Colase B., *Introducere în contabilitate*, traducere Tabără N., Editura TipoMoldova, Iași, 2011, p. 55

⁸ <http://www.managerialaccounting.org/TraditionalManagerialAccounting.htm>, accesat la 21.10.2012

⁹ Tabără N., *Modernizarea contabilității și controlului de gestiune. Actualități și perspective*, Editura TipoMoldova, Iași, 2006, pp. 15 - 17

¹⁰ Ionașcu I., *Epistemologia contabilității*, Editura Economică, București, 1997, p.175-176

Astfel, I.N. Evian afirma că “prima operă românească asupra costurilor industriale a fost teza de doctorat elaborată de I. Tarția *Costurile industriale și calculația lor*“, apărută în anul 1940. Acesta menționează că, deși erau delimitate la nivel conceptual cele două forme de organizare a contabilității, în practică funcționa doar sistemul monist. Cauza apariției literaturii contabile în țările române se explică prin faptul că formele economiei capitaliste au apărut mult mai târziu în spațiul românesc, cu aproape trei secole față de țările europene occidentale.

Contabilitatea de gestiune s-a consolidat în economia centralizată, subscrisă contabilității financiare și avea rolul de a verifica modul de îndeplinire a indicatorilor planificați, fără a exista preocupări de creștere a eficienței sau a profitului.

În legislația contabilă nu a fost menționat explicit conceptul de contabilitate de gestiune, dar în planul general de conturi apare clasificarea cheltuielilor după criteriul economic și gradul de implicare în procesul de producție: cheltuieli de bază, cheltuieli comune ale secției, generale de administrație și de desfacere.

Calculația costurilor se limita la însumarea la costul de producție a cheltuielilor generale și a celor de desfacere, conform planificării bugetare. În cadrul economiei planificate a existat un sistem de contabilitate monist. Contabilitatea era doar un simplu accesoriu al planificării, un mijloc de control al realizării obiectivelor planificării. În acea perioadă și din 1989 până în prezent, menționăm contribuțiile *Școlilor de Contabilitate* de la Academia de Studii Economice București, în special prin Cârstea Gh., Călin O., *Calculația costurilor*, E.D.P, București, 1980; Călin O. și *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*, Editura Genicod, București, 2002; Călin O., Man M., Nedelcu M.V., *Contabilitate managerială*, E.D.P, București, 2008; la Universitatea din Timișoara subliniem publicațiile: Olariu C., *Studiu costurilor. Teoria, calculația și informația costurilor*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 1971 și Olariu C., *Conducerea întreprinderii prin costuri*, Editura Facla, Timișoara, 1975; Olariu C., *Costul și calculația costurilor*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 1977; Epuran M., Băbăiță V., Grosu C., *Contabilitate și control de gestiune*, Editura Economică, București, 1999; la Universitatea Babeș Bolyai din Cluj Napoca, Dumbravă P., Pop A., *Contabilitatea de gestiune în industrie*, Editura IntelCredo, 1997, 2011; la Universitatea Alexandru Ioan Cuza Iași sunt remarcabile contribuțiile colectivului Rusu D., coordonator, Davideanu R., Petriș R., Belei I., *Contabilitatea în industrie*, E.D.P, București, 1980.

După anul 1989, preocupările de legiferare a contabilității în spiritul contabilității europene, moderne, descentralizate s-au concretizat în apariția Legii contabilității 82/1991 în care apare mențiunea că entitățile economice au obligația să organizeze contabilitate proprie,

fără să fie menționat conceptul de *contabilitate de gestiune*.¹¹ Ulterior, prin Ordonanța nr. 61/30.08.2001 emisă pentru modificarea Legii contabilității nr. 82/1991 publicată în Monitorul Oficial nr.531/31.08.2001 în articolul 1 alin.(1) se precizează obligația entităților economice¹² de a organiza contabilitate proprie, respectiv contabilitate financiară și *contabilitate de gestiune adaptată specificului activității*.

Ordinul nr. 1826/22.12.2003 pentru aprobarea precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, publicat în Monitorul Oficial nr.23/12.01.2004, cuprinde cele mai detaliate precizări în domeniu, privind principiile calculațiilor costurilor, structura costurilor, gruparea cheltuielilor în vederea calculației costurilor, fără a impune o metodă de calculație a costurilor. Alegerea metodei rămânând la latitudinea fiecărei entități economice, în funcție de modul de organizare a activității.

Dezvoltarea și evoluția contabilității de gestiune a urmărit evoluția și dezvoltarea pieței de consum. Astfel, s-a trecut de la o piață dominată de producători, datorită lipsei bunurilor și diversității reduse a ofertei, contabilitatea de gestiune se limita la calculul costurilor, la o piață excedentară de bunuri și servicii în care rolul contabilității este acela de suport logistic al managementului prin controlul costurilor.

Reglementările din România privind aria de aplicabilitate a contabilității de gestiune precum și a metodelor utilizate nu sugerează flexibilitatea și fiabilitatea atât de necesare. Prevederea din Ordinul nr. 1826/22.12.2003 potrivit căreia “contabilitatea de gestiune este destinată, în principal pentru înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, decontarea producției, precum și calculul costului produselor fabricate și serviciilor prestate, inclusiv a producției în curs” demonstrează caracterul general al legislației din domeniu.

Atribuirea unui rol de înregistrare post-factum a operațiilor economice, nu aduce în atenție importanța previzională, strategică pe care trebuie să o dețină contabilitatea de gestiune în cadrul unei entități economice. Desfășurarea activității într-o economie imprevizibilă și în continuă schimbare, ca efect al globalizării impune stabilirea unor măsuri de prevenire a efectelor negative.

În prezent, în România, funcționează un *sistem contabil*, armonizat cu Directivele Comunității Economice Europene, care presupune¹³: existența unui set de norme legislative,

¹¹ Caraiani C., Dumitrana M. (coordonatori), *Contabilitate de gestiune și Control de gestiune*, Ediția a II-a, Editura InfoMega, București, 2005, p. 19

¹² Prin entități economice Legea contabilității nr. 82/1991 face referire la societăți comerciale, societăți naționale, regii autonome, instituții naționale de cercetare, societăți cooperatiste și alte persoane juridice cu scop lucrativ

¹³ Toma, C., *Managementul contabilității financiare*, Editura TipoMoldova, Iași, 2012, pp. 22 - 23

începând cu Legea contabilității nr. 82/1991, modificată și actualizată și Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 actualizat¹⁴ pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare. Sistemul respectiv oferă un model de organizare funcțional al relațiilor între instituțiile reprezentative ale statului și persoanele fizice sau juridice.

Legislația în domeniu este permisivă în privința alegerii metodei de calculație, însă stabilirea unor metodologii de aplicare, a unor norme și pentru contabilitatea de gestiune, ar veni în sprijinul practicienilor.

În prezent Ministerul Finanțelor Publice, prin Agențiile Naționale de Administrare Fiscale Județene, au atribuții de monitorizare și control a situațiilor și rapoartelor financiar contabile generate de contabilitatea financiară, conform legislației în vigoare. Extinderea activității acestora și asupra contabilității de gestiune, în special accentuarea *funcției de îndrumare*, ar aduce plus valoare rolului contabilității de gestiune în cadrul entității economice.

Rolul contabilității de gestiune în cadrul entității este esențial, chiar dacă în prezent informația contabilă de gestiune nu este utilizată ca suport al deciziei, dezvoltarea acesteia în perspectiva apropiată către management.

1.1.2. Actualități și perspective ale contabilității de gestiune

Evoluția economiei a impus dezvoltarea și apariția unor concepte noi în contabilitatea de gestiune în special datorită evoluției tehnologiilor informatice și nu numai.¹⁵ Creșterea interactivității piețelor mondiale și a concurenței determină conlucrarea specialiștilor din diferite domenii: contabilitate, management, asigurarea calității, informatică pentru creșterea eficienței și continuitatea activității.

Progresul tehnic a determinat schimbări radicale în privința tehnologiilor de producție, în special a firmelor multinaționale cu impact internațional, evoluție cunoscută sub denumirea de Advanced Manufacturing Technology (AMT). Aceste entități economice au apelat la linii tehnologice avansate prin care producția este asistată de calculator fapt ce a redus numărul de angajați înalt calificați și a determinat schimbarea structurii cheltuielilor de producție, cercetare și desfacere.

¹⁴ O.M.F.P nr. 3055/2009, actualizat și modificat prin Ordinul nr. 2382/2011, pentru completarea unor reglementări contabile publicat în M.O nr. 563/2011 și prin Ordinul nr. 2239/2011 pentru aprobarea Sistemului simplificat de contabilitate publicat în M.O nr. 522/2011

¹⁵ Dumbravă P., Pop At., *Contabilitatea de gestiune în industrie*, ediția a II-a, actualizată și completată, Editura Intelcredo, Cluj-Napoca, 2011, p. 72

Calculația costurilor și metodele de calculație au suferit mutații importante astfel încât să poată furniza informații exacte într-un timp cât mai scurt.

Noile metode de calculație a costurilor îmbină noțiuni privind asigurarea calității Total Quality Management¹⁶ (TQM) sau Total Quality Control (TQC), de gestionare automată a stocurilor, Materials Requirement Planning (MRP).

Schimbarea principiilor de organizare instituțională, dar și a viziunii de abordare a managementului resurselor umane și a celui care utilizează principiile calității au impus schimbări și în modul de organizare și conducere a contabilității de gestiune și a calculației costurilor.

Astfel, noile metode de calculație a costurilor adaptate cerințelor mediilor de tehnologii avansate sunt:

- metoda costurilor bazate pe activități (ABC – Activity Based Costing);
- metoda costului țintă (TC – Target Costing);
- metoda gestiunii continue a costului (KC - Kaizen Costing);
- metoda costurilor retrocalculate (BFA – Backflush Accounting);
- metoda contabilității ieșirilor (TA – Throughput Accounting).

Metoda ABC reconsideră metodele clasice prin orientarea contabilității de gestiune către eficientizarea cheltuielilor indirecte și impunerea ca obiect de calculație a activităților. Atenția contabilului de gestiune se îndreaptă asupra activităților generatoare de costuri, influențarea activităților determinând modul de afectare a resurselor și a nivelului costurilor.¹⁷

Metoda Target Costing organizează contabilitatea costurilor la prețul stabilit de piață și urmărește reducerea costurilor ținând cont de așteptările administratorilor, condițiile tehnice.¹⁸

Metoda Kaizen Costing are drept scop reducerea costurilor prin îmbunătățirea continuă a activităților, reducerea cheltuielilor prin implicarea personalului în luarea deciziilor la nivelul inferior al piramidei ierarhice, la locul de muncă.¹⁹

¹⁶ <http://ro.wikipedia.org> - **TQM** (*Total quality management, managementul calității totale*) poate fi definit drept o strategie de management care are ca scop înglobarea calității în toate procesele organizației, accesat 15.02.2013

<http://ro.wikipedia.org> - **TQC** (*Total quality control, controlul calității totale*) controlul calității în întreaga companie care implică toți angajații, de la managementul de vârf la muncitori, în controlul calității, accesat 15.02.2013

<http://ro.wikipedia.org> - **MRP** (*Materials Requirement Planning, planificarea aprovizionării de materiale*) – este un sistem de planificarea producției și control al stocurilor cu ajutorul software-ului, accesat 15.02.2013

¹⁷ Caraiani C., Dumitrana M. (coordonator), *Contabilitate de gestiune și Control de gestiune*, Ediția a II-a, Editura InfoMega, București, 2005, pp. 224 - 226

¹⁸ Dragomirescu S., Solomon D., *Considerations concerning the improvement of costs calculation through target costing method*, The Annals of the University of Oradea, Economic Sciences series - Tom XVIII, Oradea, 2009

¹⁹ Tabără N., Briciu S., *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*, Editura TipoMoldova, Iași, 2012, pp. 120 - 122

Metoda costurilor retrocalculate (Backflush Accounting) este utilizată în întreprinderile cu producție de masă, unde se justifică crearea unui program informatic de calculație a costurilor, cu valori predefinite, pentru fiecare tip de produs. Calculul efectiv al costurilor se realizează după încheierea procesului productiv, pe baza documentelor contabile în care s-au înregistrat consumurile.

Metoda Throughput Accounting urmărește asistarea deciziilor de management cu evidențierea procesului de producție, a indicatorilor financiari, precum: nivelul cifrei de afaceri și fluxul de numerar al întreprinderii. Analiza activității pe baza indicatorilor financiari se realizează ulterior desfășurării proceselor economice, fără a se putea lua decizii de remediere a deficiențelor. Practic se dorește utilizarea acestor indicatori ca instrumente de previziune și nu de analiză.²⁰ Metodele moderne sunt aplicate în medii cu tehnologii avansate și impun o implicare ridicată a personalului în luarea deciziilor economice.

Propunerile privind îmbunătățirea activității, reducerea costurilor conform metodelor tradiționale sunt unilaterale, stabilite la nivelul managementului superior. Potrivit noilor metode, personalul operativ, lucrătorii din secție sunt solicitați să se implice în stabilirea și luarea deciziilor, apelând la experiența și competențele practice. În aceste medii automatizate, numărul angajaților este redus, atribuțiile lor sunt deseori de supraveghere, iar competențele specifice industriilor productive sunt completate de cele informatice, care îi transformă din simpli executanți, în administratori de resurse importante în economia întreprinderii. Modernizarea tehnologiei impune modernizarea contabilității prin schimbarea mentalității personalului.

Apariția unor noi forme de organizare internă a entităților a determinat efecte importante în ținerea contabilității de gestiune: creșterea eficacității comerciale; reducerea stocurilor până la nivelul zero; diminuarea fondului de rulment și creșterea rentabilității capitalurilor.

Metodele clasice sau tradiționale de calculație a costurilor au ca principiu fundamental desfășurarea activităților prin consumul de stocuri. Existența acestor stocuri necesită cheltuieli suplimentare cu gestionarea lor.

În cadrul entităților în care se aplică metode de calculație moderne, producția este programată pornind de la cererile consumatorilor, care declanșează operațiunile de achiziții, astfel, stocurile de materii prime și materiale tind spre zero. Totuși, lipsa stocurilor poate determina situații de fragmentare a procesului de producție, în cazul imposibilității furnizorilor de a onora comenzile.²¹

²⁰ Dugdale, D., Colwyn Jones, T., *Throughput accounting: transforming practices?*, The British Accounting Review, Volume 30, Issue 3, September 1998, pp. 203-220

²¹ Călin O. (coordonatori), *Contabilitate managerială*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2008, p. 52

1.2. Informația de gestiune și deciziile manageriale

1.2.1. Delimitări conceptuale privind contabilitatea de gestiune

Contabilitatea²² constituie o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor prevăzute la art. 1. din Legea Contabilității. În acest scop, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și alte informații referitoare la activitatea desfășurată, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.

Legea contabilității nu subliniază distincția dintre cele două paliere ale contabilității, financiară și de gestiune, și nu le definește separat. Din definiția generală putem recunoaște doar o parte dintre concepte, potrivit cărora se poate formula definiția contabilității de gestiune. Aceasta se referă la:

- activitatea specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor, care se referă doar la procesul de producție;
- înregistrarea²³ cronologică și sistematică, prelucrarea și păstrarea informațiilor referitoare la activitatea²⁴ de producție desfășurată și calculația costurilor;
- informațiile contabilității de gestiune necesare cerințelor interne ale entităților.

În lucrările de specialitate apar referiri la rolul contabilității de gestiune, obiectivele sale și modul de organizare, fără a se contura o definiție unitară, recunoscută. Contabilitatea de gestiune²⁵ asigură, 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 a bunurilor intrate, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producției în curs de execuție, imobilizărilor în curs etc., din entitățile de producție, comerciale, prestatoare de servicii, financiare și alte domenii de activitate.²⁶ Această contabilitate este organizată distinct, dar se subordonează contabilității financiare și o susține cu principiile și metodele sale.

²² Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în 2008, Monitorul Oficial nr. 454 din 18 iunie 2008 și actualizată la 2 iunie 2011 cu prevederile OUG nr. 37/2011

²³ Din definiția generală a contabilității extragem referirea privind *publicarea informațiilor*, care este o caracteristică exclusivă a contabilității financiare.

²⁴ Informațiile referitoare la *poziția și performanța financiară* a activității sunt specifice contabilității financiare.

²⁵ O.M.F.P 1826/22 decembrie 2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune publicat în M.O 2004

²⁶ Budugan D., Georgescu I., Berheci I., Bețianu L., *Contabilitate de gestiune*, Editura CECCAR, București, 2007, p.12

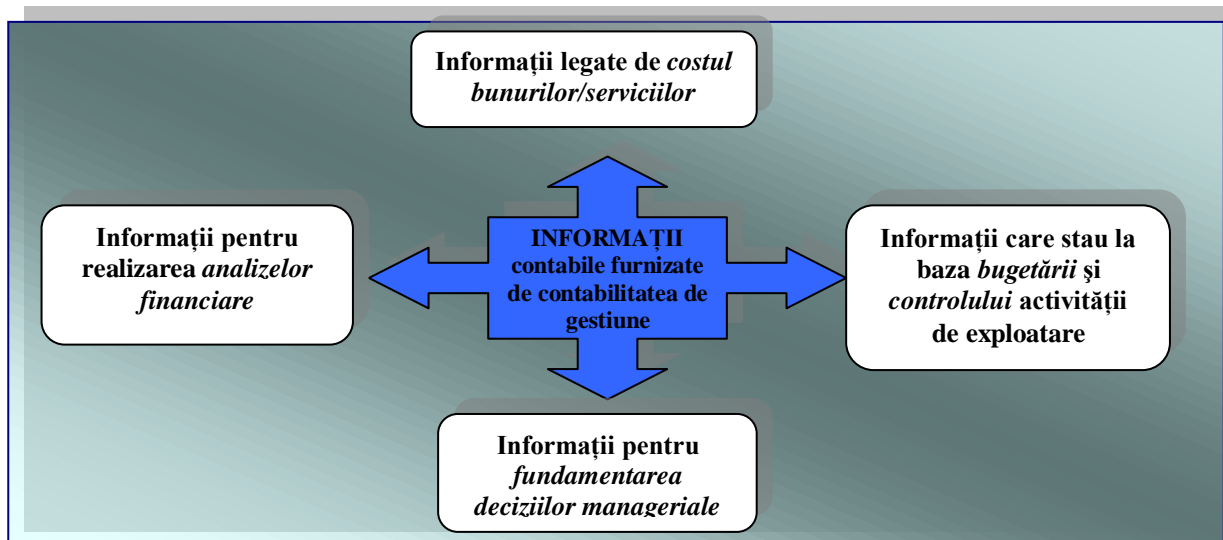


Figura 1.1 Categoriile de informații furnizate de contabilitatea de gestiune

Sursa: proiecție realizată de autor

Contabilitatea de gestiune a apărut datorită accentuării nevoii suplimentare de informații detaliate la nivelul entității economice privind modul de gestionare a patrimoniului economic astfel încât, produsele livrate sau serviciile prestate să facă față concurenței din ce în ce mai accentuate de pe piață. Contabilitatea de gestiune are un rol extrem de important pentru susținerea managementului în luarea celor mai bune decizii, furnizând informații de uz intern care au ca obiectiv gestionarea eficientă a patrimoniului.²⁷

Cunoscută și sub denumirea de contabilitate managerială, ea are rolul de a susține afacerea întreprinderii din interior, prin proiectarea, implementarea și gestionarea sistemelor informaționale interne. De asemenea, oferă suportul logistic în luarea deciziilor prin planificare și control.

Planificarea apare în cadrul procesului de bugetare, iar controlul în momentul comparării rezultatelor înregistrate cu sumele bugetate, fiind determinate diferențele valorice și cantitative.

Contabilitatea de gestiune este mai *flexibilă* decât cea financiară, astfel încât se pot elabora rapoarte prin care să se calculeze anumiți indicatori care să asigure comparabilitatea. De exemplu, se pot întocmi situații prin care să se determine care sunt vânzările de pâine din diferitele zone ale orașului Iași, sau vânzările din municipiu și cele din județ. Acest lucru nu este posibil, în cadrul contabilității financiare care are standardizat întregul sistem de documente și de conturi.

²⁷ Ordinul 1826/22.12.2003, pentru aprobarea precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune

Contabilitatea de gestiune *oferă o viziune* pentru viitorul firmei, prin instrumentele sale specifice, față de contabilitatea financiară care culege datele ulterior evenimentelor economice, fără a putea interveni asupra lor și pune accentul pe *detaaliile* procesului tehnologic și pe produs.

1.2.2. Principiile organizării contabilității de gestiune

Legislația formulează un cadru general, tehnic, fără prea multe detalii. Sunt precizate principiile generale de organizare și funcționare. Principiile²⁸ sunt “convenții” care creează și ghidează în profunzime comportamentul contabilului, asemenea unor „tehnologii invizibile”.

Principiile contabilității de gestiune sunt mult mai restrânse prin conținut față de principiile generale ale contabilității. Ele se referă strict la cheltuieli și costuri. Principiile menționate prin Ordinul nr. 1826/22.12.2003 respectă principiile generale ale contabilității, dar țin mai mult de metodologia de aplicare și organizare.

Acestea fac referire la cheltuieli, identificarea și cuantificarea lor, respectând principiile generale ale contabilității, al necompensării elementelor de activ și a celor de pasiv, principiul independenței exercițiului, precum și cel al permanenței metodelor.²⁹

Principiul *separării cheltuielilor* care privesc obținerea de bunuri și servicii de cele care nu sunt legate de achiziția, producția sau prelucrarea lor nuanțează principiul necompensării și delimitării elementelor de cheltuieli de cele de venituri pentru creșterea exactității determinării activităților care le generează, cele productive sau cele auxiliare, care nu participă direct la procesul productiv.

Principiile contabilității de gestiune sunt: principiul delimitării cheltuielilor în timp și principiul delimitării cheltuielilor în spațiu; principiul delimitării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv și principiul delimitării cheltuielilor privind producția finită de cheltuielile aferente producției în curs de execuție.³⁰

Se observă cu ușurință că termenul predominant în toate aceste principii este cel de **cheltuială**. Conform³¹ dicționarului limbii române cuvântul: *cheltuială* reprezintă *consumul de bani, de bunuri materiale, de muncă pentru satisfacerea necesităților de producție sau individuale*. Observând frecvența utilizării expresiei cheltuieli în enunțarea principiilor

²⁸ Colasse B., *Fundamentele contabilității*, traducere Tabără N., Editura TipoMoldova, Iași, 2009, p. 70

²⁹ Călin O., [Cârstea Gh.], *Contabilitate de gestiune și calculația costurilor*, Editura Gencod, București, 2002, p. 81

³⁰ Călin O. (coordonator), *Contabilitate managerială*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2008, p. 79

³¹ Academia Română, *Dicționarul explicativ al limbii române*, Ediția a III-a, revăzută și adăugită, Editura Univers Enciclopedic, București, 2009, p. 89

contabilității de gestiune se poate afirma că axul central al acesteia este reprezentat de cheltuieli și respectiv costuri.

Costurile însumează totalitatea cheltuielilor efectuate în cadrul activităților economice și reflectă consumul factorilor de producție, iar metoda de determinare face obiectul principal de studiu al contabilității de gestiune.

Cheltuielile reprezintă o plată, o ieșire de disponibilități, care poate avea loc anterior, în decursul activității economice sau ulterior. În momentul în care această achitare se poate lega în mod direct sau indirect un proces productiv sau o prestare de servicii, atunci ea se regăsește în cost.

Contabilitatea de gestiune trebuie să furnizeze informații care să se supună principiilor de calitate, astfel încât utilizatorii să poată analiza și aplica corect datele contabile.

Funcțiile contabilității de gestiune sunt strict legate de procesul productiv și de momentele de realizare ale acestuia raportat la funcțiile contabilității financiare care au o viziune generală privind întreaga activitate a firmei.³²

Tabelul 1.1 Studiu comparativ între funcțiile contabilității de gestiune și cele financiare

Funcțiile contabilității de gestiune	Funcțiile contabilității financiare
<i>Funcția previzională</i> se referă la costurile antecalulate ale produselor ce vor fi fabricate și ale serviciilor prestate.	<i>Funcția previzională</i> face referire la calitatea contabilității generale de a oferi indicatori contabili și financiari ca suport al strategiilor manageriale generale ale firmei.
<i>Funcția de înregistrare curentă</i> a cheltuielilor înregistrate în activitatea productivă	<i>Funcția de înregistrare și prelucrare a datelor</i> se referă la toate operațiunile economice desfășurate care au avut loc în entitatea economică, nu numai cele legate de activitatea de producție.
<i>Funcția de analiză și control</i> a costurilor înregistrate efectiv ca urmare a desfășurării producției și a corelării elementele previzionale	<i>Funcția de control gestionar</i> se referă la verificarea existenței patrimoniului și la verificarea modului de înregistrare a operațiunilor economice care afectează structura patrimonială și rezultatele.
<i>Funcția de observare și informare</i> este generală și se referă la calitatea specifică a contabilității de a consemna fidel realitatea economică a firmei.	
<i>Funcția juridică sau probantă</i> este definitorie contabilității prin faptul că este suportul scriptic al activității economice a unei firme, iar faptul că fiecare angajat își asumă legalitatea și corectitudinea întocmirii fiecărui document prin semnătură, poate face acel document probă în instanță.	

Sursa: proiecție realizată de autor

Ele au o destinație precisă și anume procesul de producție, față de funcțiile contabilității financiare, care au un grad mult mai ridicat de generalitate și se referă la întreaga activitate a

³² Călin O, Cârstea Gh., *Op. Cit.*, p. 8

entității economice.³³ (vezi tabelul 1.1). Între contabilitatea de gestiune și cea financiară se stabilesc o serie de raporturi de complementaritate și interdependență.

Documentele justificative, înregistrează cheltuielile în contabilitatea financiară în ordine cronologică și sunt grupate în funcție de natura activităților economice: cheltuieli de exploatare, cheltuieli financiare și cheltuieli extraordinare.

Aceleași documente stau la baza înregistrărilor în contabilitatea de gestiune, însă numai cele care se referă la activitatea de exploatare. Rezultatele privind costul producției vor fi preluate ulterior de contabilitatea financiară. Schematic raportul dintre cele două forme de organizare a contabilității poate fi reprezentat conform anexei 1.

1.2.3. Utilizatorii informațiilor contabilității de gestiune

În prezent contabilitatea³⁴ are rolul de a construi un model al întreprinderii în scopuri de control și luarea deciziilor. Sistemele informaționale³⁵ reprezintă un complex de elemente care pot fi definite ca: un ansamblu de resurse umane și de capital, investite într-o entitate economică, în vederea colectării și prelucrării datelor necesare producerii informațiilor, care vor fi folosite la toate nivelurile decizionale ale conducerii și controlului activității organizației.

Informațiile furnizate de contabilitatea de gestiune fac parte din sistemul informațional decizional al firmei. Utilizatorii acestor informații sunt în primul rând managerii de top, directorul general, directorul economic, directorul tehnic și directorul de marketing.³⁶

Managerii au acces la informațiile privind costurile și cheltuielile entității pentru a lua deciziile strategice în privința achizițiilor, dezvoltării de noi produse, accesarea pe noi piețe de desfacere, diversificarea modalităților de desfacere a produselor pentru maximizarea profitului etc. Toate deciziile de vârf au un suport de încredere: costul producției. Dacă metoda de calculație a costurilor este corectă, atunci și deciziile manageriale sunt adaptate evoluției pieței și vor aduce o menținere pe piață sau chiar o dezvoltare a firmei. De aici se deduce că, de modul de organizare și de conducere a contabilității de gestiune, nu întâmplător numită în ultimul timp managerială, depinde succesul sau insuccesul firmei.³⁷ În mod paradoxal, în multe din firmele din

³³ Cristea H., *Contabilitatea și calculațiile în conducerea întreprinderii*, Ediția a II-a, Editura CECCAR, București, 2007, p. 12

³⁴ Colasse B., *Fundamentele contabilității*, traducere Tabără N., Editura TipoMoldova, Iași, 2009, p. 27

³⁵ Oprea D., Meșniță G., Dumitriu F., *Analiza sistemelor informaționale*, Editura Universității "Alexandru Ioan Cuza", Iași, 2009, p. 1

³⁶ Cristea H., *Contabilitatea și calculațiile în conducerea întreprinderii*, Ediția a II-a, Editura CECCAR, București, 2007, p. 16

³⁷ Briciu S., Căpușneanu S., Rof M.L., Topor D., *Contabilitatea și controlul de gestiune, instrumente pentru evaluarea performanței calității*, Editura Aeternitas, Alba Iulia, 2010, p. 25

România, acestei contabilități nu i se acordă importanța cuvenită, deși ea poate constitui garanția reușitei firmei în condițiile din ce în ce mai dificile ale pieței de consum.

În contabilitatea de gestiune clasică se recunosc ca utilizatori ai informațiilor de acest gen: managerii de top, respectiv managerul general și cel economic. În contabilitatea de gestiune modernă se schimbă viziunea asupra modului de organizare și conducere a acesteia și se pune accent pe o lărgire a gamei de utilizatori și de coborâre pe nivelul ierarhic până la șefii de echipe și chiar fiecare angajat. Optimizarea acesteia, în noile condiții impuse de tehnologiile moderne, induc o nouă abordare a gestionării resurselor și a activităților și anume de responsabilizare a fiecărui angajat în asumarea propriilor activități pentru o mai bună gestionare a resurselor limitate în contextul concurenței accentuate pe o piață mondializată.

Într-o viziune actuală „Contabilitatea de gestiune este o reprezentare analitică a proceselor interne ale întreprinderilor care produc transformări calitative și cantitative în masa patrimoniului. Informația construită este destinată administratorilor, ca beneficiari interni, care trebuie să răspundă la întrebarea cum să aloce și să utilizeze resursele întrebuițate de investitori pentru a realiza performanța.”³⁸

Este cert că destinația informațiilor contabilității de gestiune este internă, însă gradul de utilizare real, rămâne la latitudinea fiecărei firmei și depinde de încrederea cu care această contabilitate este creditată. Ea trebuie să își adapteze oferta informațională în funcție de categoria de utilizatori interni, respectiv de nivelul de cunoștințe financiar-contabile deținute de fiecare manager sau angajat.

Astfel, beneficiarii interni ai acestor informații pot fi:³⁹

- directorul economic – informații cu un nivel ridicat de specializare a conținutului și a termenilor financiar contabili;

- directorul general, directorul de marketing și directorul tehnic - informații cu un nivel de specificitate mai redus, adaptat cunoștințelor acestora de tehnică a producției și mai puțin de terminologie contabilă, dar cu o viziune holistică asupra producției și cu implicații asupra acțiunilor asociate, colaterale producției;

- șefilor de echipe sau șefilor de birou - informații de natură operativă, strict legate de operațiunile cu caracter specific pe care le îndeplinesc, cu un nivel redus de complexitate din punct de vedere contabil și cu un grad ridicat de generalitate a terminologiei pentru a fi ușor de transmis și angajaților din subordine.

³⁸ Ristea M., Dumitru C.G., *Contabilitatea și managementul întreprinderii*, Editura Tribuna Economică, București, 2005, p. 32

³⁹ Budugan D., Georgescu I., Berheci I., Bețianu L., *Contabilitate de gestiune*, Editura CECCAR, București, 2007, p. 27

Funcționalitatea sistemului informațional dintr-o entitate economică și comunicarea eficientă, reducerea canalelor de comunicare, a activităților generatoare de costuri conduc la reducerea a acestora și nu în ultimul rând la o creștere a profitului.

O abordare actuală a calculației costurilor, Advanced Manufacturing Technology (AMT) implică noțiuni precum Computer-Aided Design (CAD) sau Flexible Manufacturing Systems (FMS), Total Quality Management (TQM) sau Materials Requirement Planning (MRP). Acestea impun o nouă gândire sistemică a entităților economice în care sunt implicați toți angajații, de fiecare depinzând menținerea pe piață a firmei, dezvoltarea acesteia sau falimentul.⁴⁰

1.3. Contabilitatea de gestiune - suport al procesului decizional

1.3.1. Rolul sistemului informațional contabil de gestiune în entitățile economice

Procesele de producție se adaptează în funcție de cerințele pieței și determină modernizarea modului de organizare și conducere a entității economice. Piața de consum este supusă unor modificări ale preferințelor consumatorilor, într-un ritm destul de alert. Menținerea pe piață se poate realiza prin dobândirea și aplicare cunoștințelor de management modern, deschiderea către tehnici novatoare din domeniul contabilității, informaticii și ingineriei.

Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor s-a conturat în ultimul secol ca fiind o disciplină științifică, cu obiect de studiu propriu și metode proprii de cercetare. *O metodă de calculație a costurilor cuprinde totalitatea procedeele utilizate pentru cuantificarea numerică a corelației dintre cheltuielile de producție și de desfacere ale întreprinderii și producția care le-a ocazionat, în calitatea lor de mărimi economice determinabile.*⁴¹

Entitățile economice, în funcție de activitatea desfășurată pot avea structuri organizatorice complexe, care să interacționeze cu alte sisteme. Contabilitatea este cea care oferă informații prin cele două paliere ale sale: utilizatorilor externi prin intermediul contabilității financiare, utilizatorilor interni prin contabilitatea de gestiune (managerială, de gestiune internă, analitică). Aceasta din urmă trebuie să fie utilizată mult mai eficient să ofere soluții firmelor în funcție de caracteristicile și specificul fiecăreia.

⁴⁰ Thomas A.J., Barton R., John E.G., *Advanced manufacturing technology implementation: A review of benefits and a model for change*, International Journal of Productivity and Performance Management, Vol. 57, Issue 2, 2008, pp. 156 – 176

⁴¹ Călin O.(coordonator), Man M., Nedelcu M.V., *Contabilitate managerială*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2008, p. 134

Contabilitatea de gestiune ⁴² al cărei obiect inițial a fost calculul costurilor produselor industriale și-a extins considerabil rolul: ea are astăzi ca obiect generic să furnizeze toate informațiile economice necesare managementului; ea este concepută ca un instrument intern util în procesul decizional și în controlul de gestiune.

Contabilitatea de gestiune servește diferitelor domenii funcționale ale întreprinderii⁴³, fiind o importantă *sursă de informații* privind activitatea economică atât la nivelul acesteia cât și la nivelul economiei naționale. Aceasta este necesară pentru implementarea de variante diverse care să permită obținerea unei informații contabile corecte, complete și detaliate. Ea constituie astfel, un suport real al managementului, pentru ca întreaga activitate contabilă a firmei să nu dețină doar rolul de reflectare fidelă post factum a activității economice, ci să se implice în stabilirea strategiilor de supraviețuire pe piață, de consolidare a poziției economice sau de dezvoltare.⁴⁴

Sistemul de gestiune și informare contabilă trebuie să genereze în permanență informații cu privire la:⁴⁵

- clarificări asupra trecutului și prezentului economic;
- orientări asupra strategiilor economice viitoare;
- analize pertinente îndreptate spre piață;
- limitarea câmpului aleator în elaborarea deciziilor;
- soluții și motivații adecvate pentru luarea deciziilor.

Contabilitatea de gestiune constituie o structură funcțională, care dirijează întreaga activitate a entității. Sistemul decizional aferent, trebuie să fie coerent și bine organizat, pentru ca în condiții economice din ce în ce mai dificile, firma să se mențină pe piață.

Această contabilitate este destinată în primul rând nevoilor întreprinderii și constituie o parte a sistemului său de informare, oferind o modelare economică a întreprinderii în scopul de a satisface obiectivele de măsurare a performanței și de ajutor în luarea deciziei. Unul din obiectivele principale ale acesteia este de a ajuta managerii să administreze costurile și să creeze în întreprindere o stare de spirit care să permită stăpânirea, cunoașterea costurilor totale, pe unitate de produs, lucrare sau serviciu. Costul unui produs poate fi influențat numai dacă se

⁴² Colase B., *Introducere în contabilitate*, traducere Tabără N., Editura TipoMoldova, Iași, 2011, p.p. 55-56

⁴³ Glyn J., Murphy M., Perrin J., Abraham A., *Accounting for managers*, Third Edition, Cengage Learning, 2003, p. 280

⁴⁴ Dumbravă P., Pop A., *Contabilitatea de gestiune în industrie*, ediția a II-a, actualizată și completată, Editura Intelcredo, Deva, 2011, p. 13

⁴⁵ Tabără N., Horomnea E., *Contabilitatea de gestiune și procesul decizional*, Revista *Gestiunea și contabilitatea firmei* nr.6/1998, p. 12

acționează asupra activităților care îl generează și dacă acestea pot fi optimizate de un responsabil.

Herbert Simon, laureat al Premiului Nobel pentru economie, a prezentat așteptările managerilor de la această contabilitate:

- să permită o constatare;
- să atragă atenția;
- să ajute la soluționarea problemelor.

Contabilitatea de gestiune furnizează informații conducătorilor de la diverse nivele ierarhice și face legătura între sistemul operațional și sistemul de conducere prin încorporarea de informații complexe din cadrul firmei care fac referire și la cele din mediul extern.

1.3.2. Raportul dintre contabilitatea de gestiune și managementul întreprinderii

Contabilitatea de gestiune numită și managerială are un rol, din ce în ce mai important, în administrarea entității economice. Se poate spune că ea face parte integrantă din procesul de management și urmărește îndeplinirea următoarelor obiective⁴⁶:

- participarea directă la planificarea managerială, implicarea în stabilirea țăintelor strategice, propunerea soluțiilor de utilizare optimă a fluxurilor de resurse și stabilirea strategiilor de evaluare a performanțelor;
- implicarea în rezolvarea problemelor organizatorice prin realizarea corelațiilor între structurile organizaționale ale firmei cu obiectivele propuse, asigurarea unei comunicări efective între management și contabilitatea de gestiune;
- măsurarea resurselor existente, descoperirea oportunităților afacerii și identificarea factorilor de cauzalitate;
- încurajarea performanțelor individuale ale angajaților printr-o comunicare realistă în cadrul întreprinderii și aprecierea performanțelor angajaților în îndeplinirea sarcinilor de serviciu;
- relaționarea cu sistemul de management operațional, de producție prin evaluarea costurilor, comunicarea datelor importante privind procesul de producție.

Contabilitatea de gestiune este orientată spre furnizarea de informații persoanelor din conducere, conform celor trei funcții ale managementului:⁴⁷

⁴⁶ Glyn J., Murphy M., Perrin J., Abraham A., *Accounting for managers*, Third Edition, Cengage Learning, 2003, p. 324

- *planificarea*: contabilitatea de gestiune oferă informații necesare stabilirii obiectivelor pe termen mediu și lung, suport al deciziilor specifice managementului operativ, în concordanță cu strategia de marketing și cerințele mediului extern al entității;

- *organizarea*: contabilitatea de gestiune și managementul trebuie să conlucreze pentru alegerea unei metode de calculație eficiente, pornind de la structura organizatorică, identificarea fluxurilor de resurse, construirea unor tablouri de bord și stabilirea responsabilităților. Fluxurile de informații astfel identificate constituie suportul pentru crearea unei baze de date complete, corecte, adaptată structurilor organizatorice și accesibilă unui număr cât mai mare de angajați;

- *controlul*: contabilitatea de gestiune prin instrumentele proprii oferă suport logistic în efectuarea operațiunilor de verificare, control și stabilește nivelul de îndeplinire privind indicatorii de producție.

Între contabilitate și management există o legătură de reciprocitate, astfel încât, ulterior desfășurării activității economice, cu ajutorul indicatorilor contabilității de gestiune poate fi evaluată activitatea managerilor de la diferitele nivele ierarhice. Utilizarea unor indicatori de rentabilitate a activității managerilor de la diferitele nivele ierarhice este frecventă în entitățile economice. În general, informațiile contabile și ratele de rentabilitate sunt piatra de temelie a măsurării performanțelor managerilor⁴⁸.

Realizarea bugetului este o activitate esențială, care asigură buna funcționare a întregii entități. În funcție de modul de realizare a bugetului, de precizia și corectitudinea informațiilor de modul în care aceste informații sunt transmise, depinde calitatea deciziei.

Una din atribuțiile managerilor de la toate nivelele structurii organizatorice este monitorizarea elaborării bugetelor, modului în care parametrii propuși sunt realizați și contribuie la elaborarea, corectarea obiectivelor entității economice. Pentru a crește eficiența elaborării și respectării bugetării, se impune delegarea autorității decizionale, de la managerii de top la cei operativi, până la șefii de echipe.

În concluzie, putem afirma că rolul contabilității de gestiune este de a ghida prin tehnicile specifice, organizarea fluxurilor informațional-contabile și de a utiliza instrumentele în vederea stabilirii coordonatelor în care se desfășoară întreaga activitate economică a întreprinderii.

Informațiile de gestiune reprezintă resursa privind baza de date legată de procesul productiv și formează suportul sistemului decizional. Se oferă managerilor opțiuni fundamentate

⁴⁷ Briciu S., Căpușneanu S., Rof M.L., Topor D., *Contabilitatea și controlul de gestiune, instrumente pentru evaluarea performanței calității*, Editura Aeternitas, Alba Iulia, 2010, pp. 24-25

⁴⁸ Hathorn J., Clifton G., Pleis L., *A model to evaluate divisional managers within the generally accepted accounting principle framework*, publicat în *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 2012, accesat 2012

pe informațiile de tip cost pentru stabilirea obiectivelor, mijloacelor și resurselor necesare desfășurării activității. Utilizarea programelor informatice de tip integrat, prin care se conectează informații din departamente diferite, crează o nouă oportunitate de creștere a eficientizării. Crearea sistemelor informaționale pentru conducere, raționale și eficiente, permit apropierea informației economice în general, și a celei contabile în special, de cerințele managementului modern⁴⁹.

Se constată că, deși această contabilitate produce informații care trebuie diversificate pentru multe categorii de manageri, acestea sunt folosite în moduri diferite.⁵⁰ În consecință, ele sunt considerate, în diversitatea lor, mai mult complementare decât concurente. În astfel de condiții, atât costul „complet” cât și costurile „parțiale” sunt importante dacă sunt utilizate la momentul oportun pentru luarea deciziilor întreprinderii.

1.3.3. Informația de gestiune și deciziile manageriale

Nu există un concept unic al costului valabil în toate circumstanțele, ci diferite concepte de cost pentru diferite scopuri. Costurile au un înțeles practic numai în relație cu obiectivele specifice pentru care este realizată evidența lor. Noțiunile referitoare la costuri nu trebuie interpretate în mod absolut, deoarece în mod normal, ele necesită efectuarea unor analize și estimări în contextul unei anumite situații și într-un anumit interval de timp.

Sistemul informațional furnizat de contabilitatea de gestiune prin costuri constituie o importantă resursă în orice entitate economică pentru elaborarea deciziilor. În literatura de contabilitate de gestiune se menționează că informația de tip cost este un adevărat manager.⁵¹

Managementul are responsabilități în privința modului de realizare a unui proiect, produs sau strategie pe termen mediu și lung. Controlul asupra proceselor și operațiilor specifice, acestora se poate realiza prin utilizarea informațiilor de tip cost. Verificarea îndeplinirii obiectivelor se realizează prin mai mulți indicatori, însă cunoașterea detaliată a cheltuielilor, costurilor, a pierderii și profitului înregistrate oferă elementele esențiale în evaluarea activității.

Informația de tip cost este utilă pe tot parcursul desfășurării activității, multe dintre entitățile economice punând accent pe operativitatea obținerii informației și nu pe exactitatea acesteia. Urmărirea evoluției costurilor poate fi realizată de un angajat, numit *controller*,

⁴⁹ Berheci, I., Budugan, D., *Contabilitatea și exigențele manageriale în contextul economiei de piață*, Buletinul Științific al Universității „G. Bacovia”, Bacău, 2008, pp. 47 - 48

⁵⁰ Bouquin H., *Contabilitate de gestiune*, traducere și studiul introductiv Tabără N., Editura TipoMoldova, Iași, 2004, p. 35

⁵¹ Berry A.J., Broadbent J., Otley D., *Management control. Theories, Issues and Performance*, Second Edition, Palgrave Macmillan, 2005, p. 87

responsabil de transparență, ca „pilot pe drumul spre profit”, în procesul de: oferire de informații, luare de decizii, asigurare, coordonare și moderator în planificare⁵². Astfel, se realizează legătura dintre proiectare, managementul strategic și procesul productiv, respectiv managementul operațional. Se urmărește creșterea gradului de comunicare între management și angajați, pentru motivarea acestora, în cunoștință de cauză, creșterea responsabilității și a gradului de implicare personală în activitatea entității.

Comunicarea între reprezentanții managementului strategic, ai managementului operațional (controller-ul) și contabilitate creează sistemul informațional contabil, al cărui concept de bază îl reprezintă costul.

Un sistem informațional trebuie folosit pentru fundamentarea deciziilor, pentru planificare și construirea strategiei întreprinderii. Acest sistem trebuie să satisfacă următoarele cerințe:⁵³

- să fie adecvat sistemului de producție;
- rapoartele, situațiile, analizele, reprezentând ieșiri ale sistemului, să ofere informații relevante care să poată fi utilizate de managerii entității în realizarea strategiilor;
- ieșirile informaționale să apară la intervale regulate, relativ mici care să asigure eficiența;
- trebuie să existe o comunicare reală între contabilitatea de gestiune și management;
- informația contabilă prezentată trebuie să fie relevantă, suficient de detaliată și exactă pentru obiectivul stabilit în strategia managerială.

Se poate concluziona că sistemul informațional al costurilor are un caracter unic, adaptat specificului fiecărei întreprinderi.

În general, contabilitatea de gestiune acoperă o sferă de acțiune mai largă și folosește tehnici mai avansate decât calculația costurilor. În ansamblul ei, atât contabilitatea de gestiune, cât și sistemul informațional al costurilor oferă informații, cu un grad înalt de detaliere, în sprijinul planificării, controlului, fundamentării deciziilor, punând accentul pe costul produselor, activităților și funcțiilor. Funcționarea sistemului informațional al costurilor este redat în figura 1.2.

⁵² Horváth&Partners, *Controlling – Sisteme eficiente de creștere a performanței firmei*, Ediția a II-a, Editura C.H.Beck, București, 2009

⁵³ Anthony R.N., Govindarajan V., *Management Control Systems*, Twelfth Edition, Editura McGraw – Hill, International Edition, 2007, p. 94

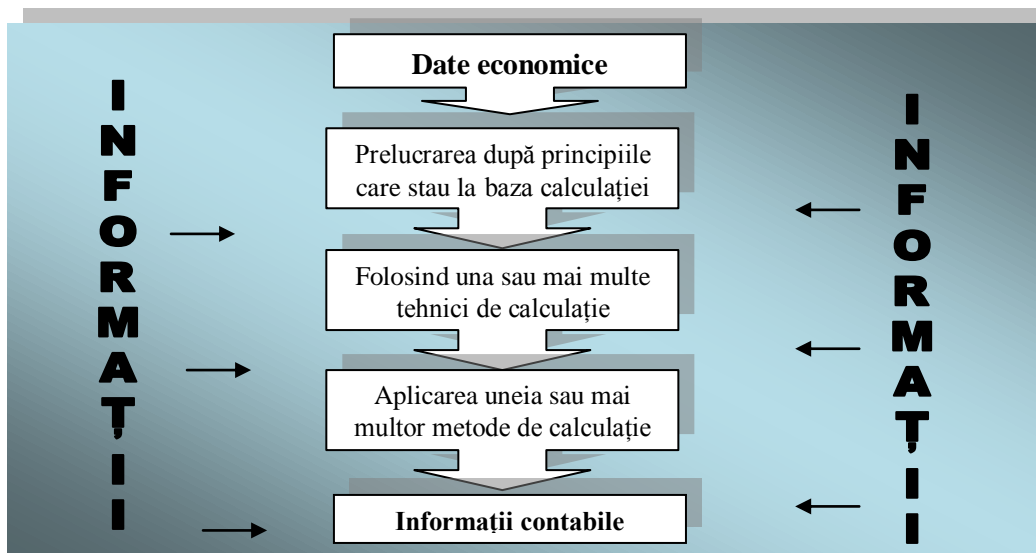


Figura 1.2 Sistemul informațional al costurilor

Sursa: proiecție realizată de autor

Contabilitatea costurilor include metodele și conceptele pentru planificarea efectivă, alegerea dintre diferitele alternative de acțiune și control către evaluarea performanțelor. Studiarea acestora presupune găsirea căilor prin care informațiile contabile pot fi acumulate, sintetizate, analizate și prezentate în relații cu anumite probleme, decizii și sarcinile managementului.”⁵⁴

Astfel, în versiunea profesioniștilor contabili americani de profil contabilitatea de gestiune este considerată: „procesul de identificare, colectare, analiză, prelucrare, interpretare și transmitere a informațiilor financiare și nefinanciare utilizate de manageri pentru realizarea funcțiilor de planificare, evaluare și control în cadrul întreprinderii și pentru asigurarea utilizării și evidențierii corespunzătoare a resurselor acesteia.” Definițiile menționate subliniază rolul contabilității de gestiune în a sprijini managementul entităților economice, în procesul decizional.

1.3.4. Informația de gestiune – suport logistic al managementului modern

Cunoașterea costurilor reprezintă un factor important în luarea deciziilor sau planificării activităților viitoare. Analiza și înregistrarea datelor privind costurile activității trecute este numai o latură a contabilității costurilor. Managerii sunt preocupați și de costurile care vor apărea în viitor, nivelul acestora stând la baza unor decizii de aprovizionare și producție, precum și a politicii de prețuri. În condițiile economice austere prin care trece economia în prezent managerii întreprinderilor sunt interesați tot mai mult de costuri. Categoriile de cost pot fi

⁵⁴ Albrecht W.S., Sack R.J., *Accounting Education: Charting the Course through a Perilous Future*, American Accounting Association, Accounting Education Series, 2000, Vol. 1

folosite în diferite scopuri, datorită diversității lor. Ele pot fi grupate și clasificate în funcție de necesitățile managementului⁵⁵. Există un ansamblu de metode care formează sistemul de calculație a costurilor, care funcționează pentru a ajuta în luarea deciziilor, îndeplinirea scopului și a activităților organizației.

Sistemul informațional al costurilor constituie o parte integrantă a contabilității de gestiune. Rolul acestui sistem constă în „stabilirea de bugete, costuri standard și costuri efective ale operațiilor, proceselor, activităților ori produselor și în analiza activității salariaților, profitabilității sau folosirii fondurilor.”⁵⁶ Calculația costurilor a fost privită mult timp ca fiind legată de activitățile productive. În prezent calculația vizează și activitățile neproductive. Ea se referă la: costul unitar, costul funcționării secțiilor, cheltuielile salariale, volumul rebuturilor, mărimea costurilor în raport cu nivelul activității. Conexiunile dintre sistemul informațional al costurilor și deciziile de management sunt reprezentate în figura 1.3:

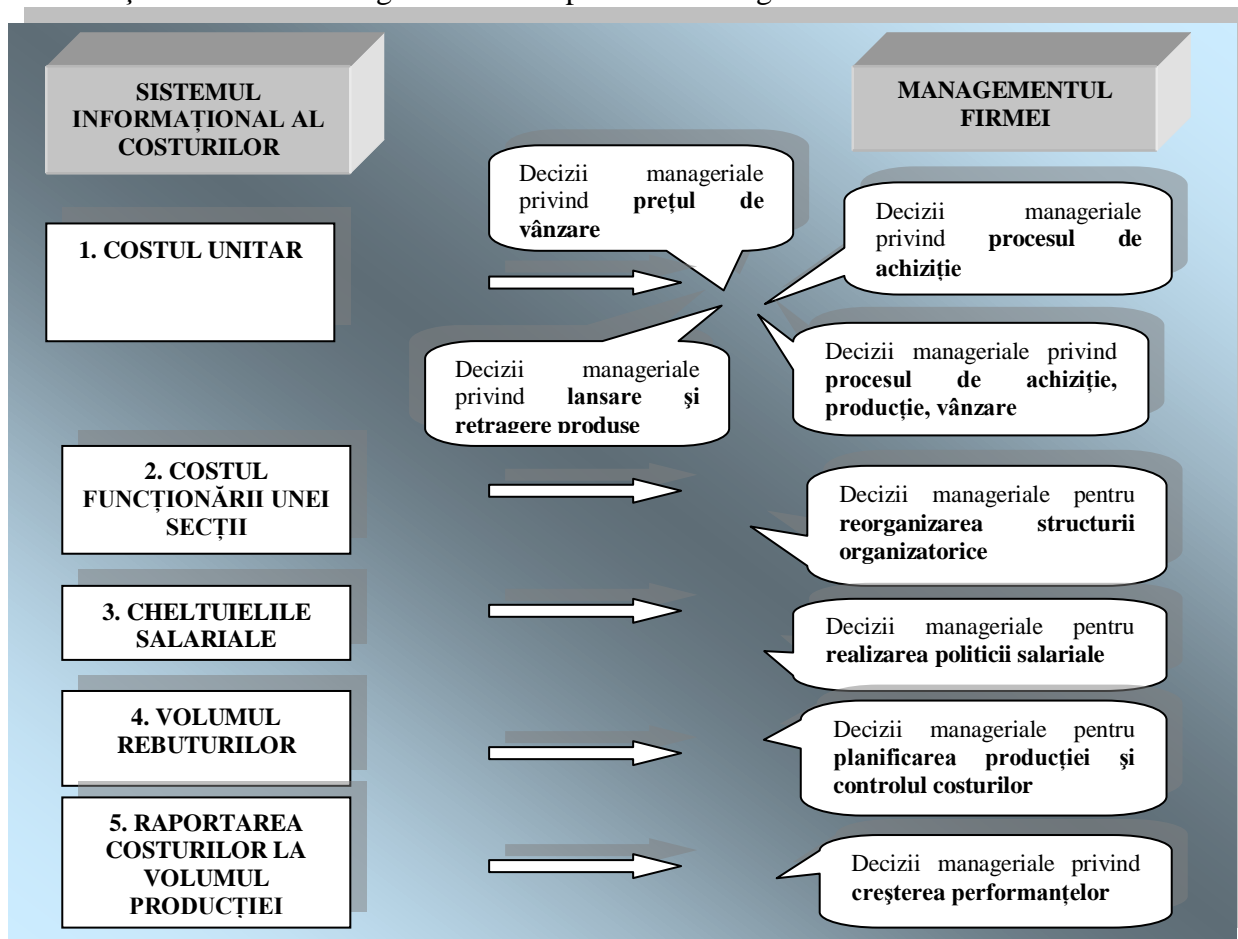


Figura 1.3 Legăturile dintre sistemul informațional al costurilor și managementul firmei

Sursa: proiecție realizată de autor

⁵⁵ Cristea, H., *Contabilitatea și calculațiile în conducerea întreprinderii*, Ediția a II-a, Editura CECCAR, București, 2007, p. 19

⁵⁶ Lucey, T., *Costing*, 4th edition, DP Publishing, Londra, 2009, p. 1

Luarea deciziei este o sarcină dificilă, costurile fiind un factor de bază al acesteia. Pentru aceasta se calculează și se utilizează mai multe categorii de costuri. Drept urmare, pentru a lua o decizie, sunt importante întotdeauna mai multe informații privind costurile, și anume⁵⁷:

- a) Care costuri sunt afectate prin decizia de luat?
- b) La ce se renunță dacă se alege o soluție sau alta (a decide înseamnă a renunța)?
- c) Cum se vor comporta costurile care antrenează opțiunile avute?
- d) Cum se poate acționa asupra lor?

Managementul poate influența mărimea unui cost numai dacă reușește să dețină informații corecte și în timp util privind cauza, valoarea și consecințele înregistrării acestuia. Acesta poate afecta costurile identificate, reversibile și determinate și nu poate influența decât foarte puțin costurile administrate și externalizate. Posibilitatea de a controla costurile în întreprindere este destul de limitată, astfel că această preocupare reprezintă o permanentă actualitate.⁵⁸

⁵⁷ Bouquin H., *Contabilitate de gestiune*, traducere și studiu introductiv Tabără N., Editura TipoMoldova, Iași, 2004, p.69

⁵⁸ Raiban C. A., Mallouk B.M, Spraakman G., Barfield J.T., Kinney M.R., *Managerial Accounting*, First Canadian Edition, Thomson Canada Limited, 2004, p.p 20-21

CAPITOLUL II

METODE DE CALCULAȚIE A COSTURILOR

*“Prima regulă a economiei este ținerea conturilor
și primul pas care duce la ruină este neglijarea lor”*

Jaques Necker

2.1. Concepte privind calculația costurilor

Calculația costurilor cuprinde totalitatea operațiilor matematice, utilizate pentru determinarea costului întregii activități și pe unitate de produs, lucrare și serviciu prestat, în condițiile tehnice și organizatorice ale întreprinderii⁵⁹. Rezultatul final al întregului demers este obținerea unei informații pertinente cu privire la indicatorii de tip cost, suport al deciziilor manageriale. Această etapă a contabilității de gestiune pune în aplicare teoriile privind noțiunea de costuri și calculația acestora. Conceptele, principiile și metodele utilizate în contabilitatea de gestiune conturează metodologia de calculație a costurilor.

Procedeele de calculație sunt orientate către determinarea costului de producție, prin însumarea costurilor fiecărui obiect de calculație.

Calculația costurilor poate fi caracterizată ca fiind un calcul al trecutului, un calcul curent sau un calcul previzional⁶⁰, în funcție de natura și calitatea informațiilor pe care aceasta le poate furniza factorilor decizionali.

Practica a demonstrat că tendințele contabilității de gestiune sunt de a consemna consumul de resurse, cu cât mai multă exactitate, și de a oferi un calcul cu utilitate relativ redusă. Funcția previzională fiind de multe ori un deziderat. Din acest motiv, punerea în discuție a aplicării unor metode noi de calculație a costurilor, alternative la cele tradiționale, vin în sprijinul reducerii timpului de culegere și prelucrare a informațiilor privind costurile în vederea creșterii controlului activității economice și optimizării deciziilor.

Sistemul de calculație a costurilor caracteristică fiecărei entități economice se proiectează în funcție de cerințele formulate de către manageri. Strategia și specificul activității entității economice precizează condițiile pe care contabilitatea de gestiune trebuie să le respecte la proiectarea sistemului de evidență și de calculație a costurilor. Iar acest context, produsul informațional oferit de contabilitate trebuie să ajusteze obiectivele operaționale și strategice pentru maximizarea eficienței activității.

⁵⁹ Epuran M., Băbăiță V., Grosu C., Contabilitate și control de gestiune, Editura Economică, București, 1999, p.172

⁶⁰ Olariu C., *Conducerea întreprinderii prin costuri*, Editura Facla, Timișoara, 1975, p.59

2.1.1. Costul – element cheie în contabilitatea de gestiune

Problematica privind costurile prezintă o importanță deosebită în literatura de specialitate. S-a ajuns la concluzia că nu există o definiție unitară a acestuia, iar diferitele forme ale costului servesc nevoia de informare internă a entității în diferite contexte. Costuri se înregistrează în fiecare structură organizatorică a întreprinderii, rolul contabilității de gestiune fiind acela de a le măsura, imputa și controla prin intermediul metodelor de calculație.

2.1.1.1. Costul – conținut, importanță

Utilizarea costului în conducerea entităților economice de către manageri constituie o acțiune de prim interes. În condițiile economiei actuale, marcate de globalizare și creșterea concurenței prin utilizarea tehnologiilor moderne, cunoașterea tehnicilor de management prin utilizarea informațiilor de tip cost constituie o necesitate. Pentru a optimiza legătura dintre contabilitatea de gestiune și managementul firmei, managerii trebuie să-și dezvolte competențele conceptuale și metodologice privind costurile.⁶¹

Costul reprezintă suma cheltuielilor efectuate pentru realizarea unui produs luând în calcul întregul flux de operațiuni, din momentul producției până la livrarea acestuia către consumator.⁶² În contabilitate, costurile îmbracă mai multe forme, în funcție de nevoile informaționale ale firmei. Astfel, managerul dorește să știe cât valorează sau cât costă un anumit produs, serviciu, activitate din cadrul firmei, recunoscut în contabilitatea de gestiune drept *obiect de cost*. În cadrul entității Compan S.A există următoarele obiecte de cost: (tabelul 2.1).

Tabelul 2.1 Obiectele de cost în cadrul S.C Compan S.A

Obiecte de cost	Descriere
<i>Produce</i>	
Pâine integrală 300 g	Produs finit din secția panificație
Făină 480	Produs finit din secția morărit
<i>Servicii</i>	
Serviciu de morărit	Serviciul de morărit oferit clienților pentru măciș cereale
Serviciul de livrare a produselor finite	Serviciul de livrare al produselor finite beneficiarilor
Internet	Realizarea și întreținerea site-ului firmei
<i>Parteneri de afaceri</i>	
Clientul “ Restaurant Traian”	Realizarea și menținerea contractului de livrare pe termen lung privind produsele de panificație
Furnizorul “Comcereal”	Realizarea și menținerea contractului de achiziție pe termen lung privind cerealele
<i>Structuri organizaționale</i>	
Biroul desfacere	Funcționarea biroului de desfacere în cadrul departamentului administrativ
Biroul contabilitate	Funcționarea biroului contabilitate în cadrul departamentului administrativ

Sursa: proiecție realizată de autor

⁶¹ Sîrbu C., *Strategii de creștere a competitivității bazate pe analiza costurilor*, Editura Europlus, Galați, 2008, p. 93

⁶² Olariu C., *Studiu costurilor. Teoria, calculația și informația costurilor*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 1971, p. 32

Obiectele de cost sunt stabilite de către biroul de contabilitate de gestiune împreună cu directorii executivi ai firmei. Mecanismul de determinare a costurilor este în linii mari structurat în două momente: **acumularea** cheltuielilor și **alocarea** acestora pe obiecte de cost prin stabilirea cheltuielilor directe și repartizarea cheltuielilor indirecte. Determinarea costurilor pe obiecte facilitează calcularea eficienței fiecărui produs, serviciu sau partener de afaceri.

2.1.1.2. Cheltuielile de producție – elemente esențiale ale costurilor

După modul de repartizare în costul produselor, lucrărilor și serviciilor, cheltuielile de producție sunt grupate⁶³ în: *directe și indirecte*, conform figurii 2.1.

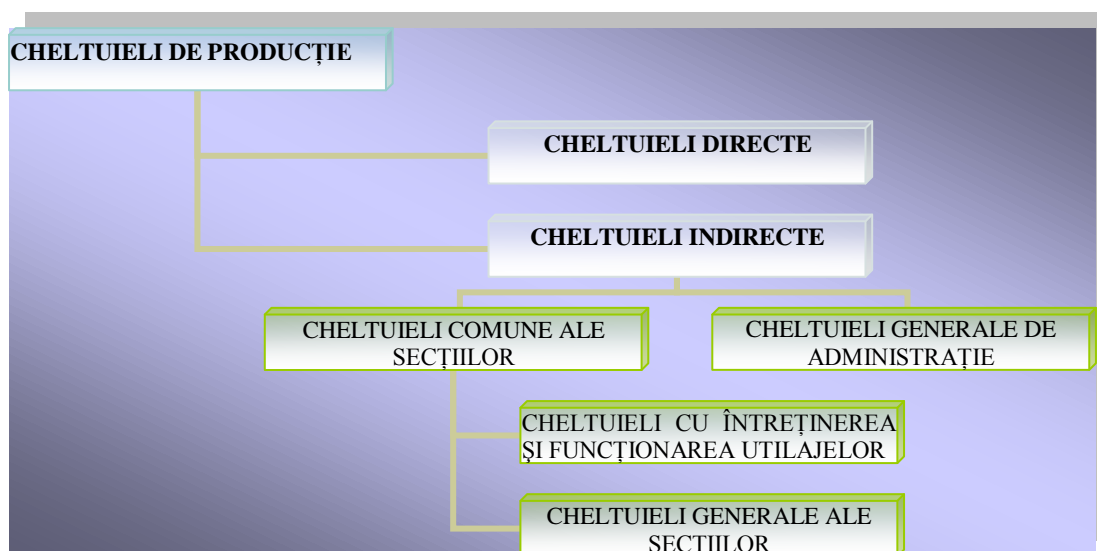


Figura 2.1 Structura cheltuielilor de producție directe și indirecte

Sursa: proiecție realizată de autor

La rândul lor cheltuielile indirecte sunt detaliate în: cheltuieli comune ale secțiilor, (*cheltuieli cu întreținerea și funcționarea utilajului, cheltuieli generale ale secției*) și *cheltuieli generale de administrație*.

Cheltuielile directe sunt numite și cheltuieli de bază, deoarece se referă la obiectul principal de activitate a entității economice, fabricația de produse de morărit și panificație. Contabilitatea de gestiune detaliază aceste cheltuieli în analitic, pe secții, iar în cadrul acestora pe produse sau comenzi, pe articole de calculație, în funcție de metoda de calculație utilizată. Cheltuielile directe care pot fi identificate în cadrul entității economice sunt:

- consumurile de materii prime și materiale înregistrate în procesul de producție;
- consumurile de materiale de natura obiectelor de inventar din procesul de producție;

⁶³ Călin O., Man M., Nedelcu M.V., *Contabilitate managerială*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2008, p.16

- cheltuielile de transport aprovizionare pentru materiile prime și materialele aferente activității de bază;
- consumul de ambalaje utilizate în activitatea de bază;
- remunerațiile angajaților direct productivi;
- valoarea asigurărilor sociale și altor datorii sociale legate de remunerațiile angajaților direct productivi;
- valoarea amortizării imobilizărilor utilizate în activitatea de bază.

Ponderea cea mai mare în cheltuielile directe o au consumurile de materii prime și materiale și salariile angajaților direct productivi.

Cheltuielile cu întreținerea și funcționarea utilajelor sunt cheltuieli de regie, care au în vedere consumurile necesare bunei funcționări a utilajelor din secțiile de producție, cheltuieli comune ale secției. Ele cuprind:

- consumuri de materiale utilizate în scopuri tehnologice;
- consumul de energie electrică;
- cheltuieli cu combustibilul;
- cheltuieli cu amortizarea utilajelor și mijloacelor de transport al secțiilor;
- cheltuieli cu reparația și întreținerea materialelor de natura obiectelor de inventar aflate în folosință în secție.

Cheltuielile generale ale secției sunt cheltuieli comune care cuprind:

- remunerațiile salariaților din secții, mai puțin cei direct productivi;
- contribuțiile la asigurările sociale legate de retribuțiile salariaților din secții, mai puțin cei direct productivi;
- reparațiile capitale și reparațiile curente;
- amortizarea clădirilor și a celorlalte echipamente, mai puțin cele utilajele productive;
- cheltuielile de laborator ale secției;
- cheltuieli cu protecția și securitatea muncii;
- alte cheltuieli neproductive.

Cheltuielile generale de administrație cuprind cheltuielile determinate de administrarea și conducerea entității economice:

- remunerațiile personalului de conducere, economic, tehnic, care asigură funcționalitatea întreprinderii;

- contribuțiile sociale privind remunerațiile personalului de conducere, economic, tehnic, care asigură funcționalitatea întreprinderii;
- consumul de materiale utilizate în activitatea administrativă;
- cheltuielile de transport – aprovizionare aferente achizițiilor de materiale necesare activității generale administrative;
- cheltuielile cu serviciile primite de la terți, efectuate pentru funcționarea compartimentului administrativ.

Cheltuielile generale de administrație se țin analitic, în funcție de subactivitățile specifice, de planificare, evidență și calculație a costurilor.

Raportul cheltuielilor cu activitățile din cadrul proceselor economice este stabilit în cadrul fiecărei entități economice, în funcție de legăturile stabilite de specialiștii din domeniul contabil, tehnologic și resurse umane.

2.1.1.3. Gruparea cheltuielilor în vederea calculării costurilor

Gruparea cheltuielilor conform criteriilor de clasificare este foarte importantă pentru organizarea contabilității de gestiune. Criteriile de clasificare pot fi următoarele:

- După procesele economice desfășurate în întreprindere:⁶⁴
 - cheltuieli de aprovizionare;
 - cheltuieli de producție;
 - cheltuieli de desfacere.
- După conținutul economic al cheltuielilor:⁶⁵
 - cheltuieli materiale - consumul de materie primă și materiale consumabile, consumurile de obiecte de inventar, consumurile de energie și apă, amortizarea immobilizărilor;
 - cheltuieli cu personalul – cheltuieli cu salariile, impozitele și contribuțiile la asigurările și protecția socială suportate de întreprindere.
- După componența structurală:⁶⁶
 - cheltuieli simple - formate dintr-un singur element de cheltuială, de exemplu: salariile, amortizarea, cheltuielile cu materiile prime, consumul de energie electrică;
 - cheltuieli complexe - nu au conținut omogen fiind formate din mai multe elemente de cheltuieli simple, de exemplu: cheltuielile comune ale secțiilor, cheltuielile generale de administrație.

⁶⁴ Dumitru M., Calu D. A., *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*, Editura Contaplus, București, 2008, p. 57

⁶⁵ Țurcanu V., *Calculația costurilor*, Editura ASEM, Chișinău, 2001, p. 48

⁶⁶ Călin O., Cârstea Gh., *Contabilitate de gestiune și calculația costurilor*, Editura Genicod, București, 2002, p. 56

- După modul de identificare și repartizare în costul producției:
 - cheltuieli directe - se identifică din momentul efectuării lor pe obiecte de calculație;
 - cheltuieli indirecte - nu se identifică de la început pe obiecte de calculație. Ele se evidențiază în conturi separate de cheltuieli indirecte, iar la sfârșitul perioadei de gestiune se repartizează pe obiecte de calculație cu ajutorul unor coeficienți.

- După momentul efectuării cheltuielilor și cel al includerii în costul de producție:⁶⁷
 - cheltuieli curente – vizează activitatea curentă a întreprinderii;
 - cheltuieli efectuate în avans - apar în perioada curentă, dar care vizează perioadele viitoare de gestiune, introducându-se eșalonat în costul producției.

- După raportul dintre volumul cheltuielilor și volumul fizic al producției:⁶⁸
 - cheltuieli variabile - își modifică volumul corespunzător modificării volumului fizic al producției obținute, de exemplu: consumul materiei prime, materiale, energie, apă;
 - cheltuieli fixe sau cheltuieli convențional-constante – rămân, relativ neschimbate, sau se modifică în funcție de producția obținută în mărimi ne semnificative, de exemplu: cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor, cu chiriile plătite, cu salariile personalului administrativ, de conducere.

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

- pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise;

- 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;

- regiile generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și în locul în care se găsesc în prezent;

- costurile de desfacere;

- regia fixă nealocată costului.

În costul bunurilor și serviciilor **pot fi incluse** alte cheltuieli în anumite condiții specifice în costul bunurilor, serviciilor:

⁶⁷ Olariu C., *Studiu costurilor. Teoria, calculația și informația costurilor*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 1971, p. 57

⁶⁸ Dumitru C.G., Ioanăș C., *Contabilitatea de gestiune și evaluarea performanțelor*, Editura Universitară, București, 2005, p. 78

- costurile îndatorării sunt incluse în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor dacă sunt legate direct de achiziția, construcția sau producerea unui activ cu ciclu lung de fabricație. Costurile îndatorării includ dobânzile și cheltuieli legate de împrumuturi;

- cheltuielile generale de administrație pot fi incluse în costul bunurilor dacă sunt cheltuieli legate de aducerea bunurilor în forma, la locul în care se găsesc în prezent.

2.1.1.4. Cheltuielile directe și indirecte

Costurile directe sunt legate intrinsec de producția obținută, iar cele indirecte nu pot fi asociate în mod natural de obiectul de cost. *Costurile directe* ale produselor de morărit (făină albă 480, făină albă 000, făină intermediară) sunt: *cheltuielile cu materiile prime* (grâul), precum și *manopera muncitorilor* care monitorizează funcționarea morii și verifică, în diferitele momente ale procesului de morărit, calitatea făinii și funcționarea corespunzătoare a morii). *Costurile indirecte* ale produselor de morărit sunt cele cu personalul de pază din secțiile de producție (moara, secția de panificație), cu personalul de îngrijire, care are atribuții în ambele secții și departamentul administrativ, fără a putea fi atribuite în mod direct unui produs sau compartiment organizatoric;

Costurile indirecte, față de costurile directe se alocă obiectelor de cost prin repartizarea acestora cu ajutorul unor coeficienți medii de repartizare.

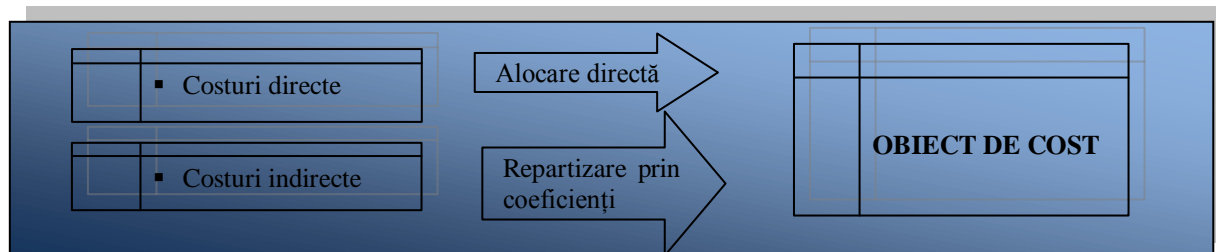


Figura 2.2 Alocarea costurilor directe și indirecte asupra obiectelor de cost

Sursa: proiecție realizată de autor

Determinarea exactă și corectă a costurilor pe obiectul de cost este esențială și este operațiunea care susține deciziile managerilor privind eficiența unui produs și utilizarea rațională a resurselor. O problemă specială intervine în special în repartizarea costurilor indirecte asupra obiectelor de cost. Prin utilizarea unei cote unice de repartizare, care nu permite identificarea relației directe cu obiectul de cost ajunge la *subevaluarea sau supraevaluarea* cheltuielilor indirecte pe produs.

În fiecare entitate economică, în funcție de specificul obiectului de activitate, se stabilesc cheltuielile directe și cele indirecte. Pentru identificarea corectă a celor două grupe de cheltuieli, contabilii de gestiune au în vedere:⁶⁹

- relativitatea legăturii dintre cost și activitate – de exemplu, se poate calcula consumul de materii prime necesar lansării producției, însă calculul costului documentelor eliberate, deși se poate identifica direct nu se justifică;

- tehnologia de culegere a informațiilor de tip cost;
- modul de organizare a spațiilor entității economice.

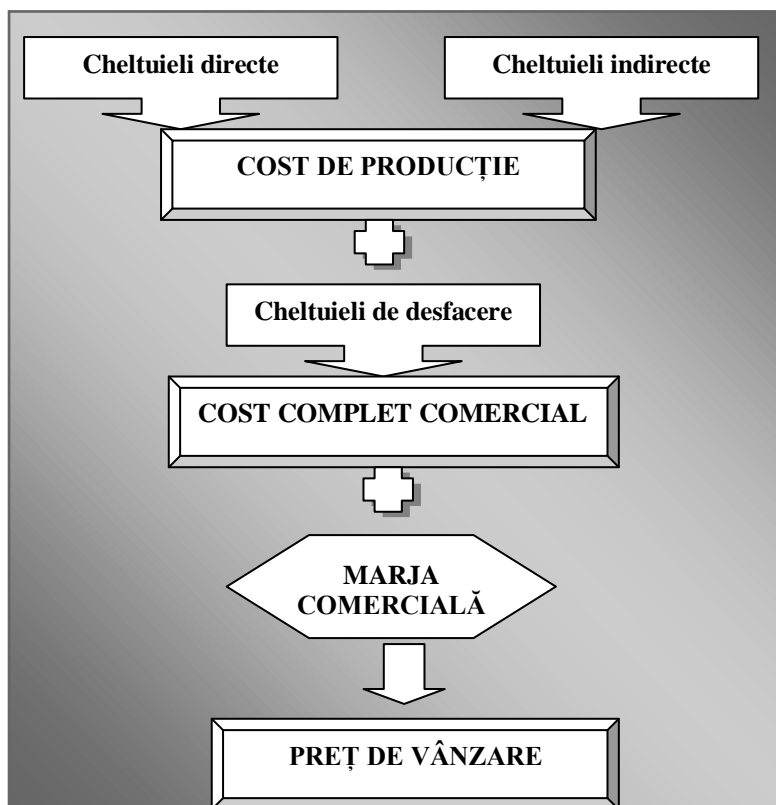


Figura 2.3 Structura costului complet comercial

Sursa: Adaptare realizată de autor după Dumbravă P., [Pop A.], *Contabilitatea de gestiune în industrie*, Ediția a II-a, Editura Intelcredo, Deva, 2011, p. 152

Costul produsului este costul atașat unui obiect stocabil, iar costul perioadei este recunoscut de contul profit și pierdere. El poate fi format din cheltuieli directe, cheltuieli indirecte și dobânzile aferente împrumuturilor de finanțare a producției cu ciclu lung, iar costul perioadei cuprinde și cheltuielile generale ale administrației și cheltuielile de desfacere⁷⁰.

⁶⁹ Dumitru M., Calu D. A., *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*, Editura Contaplus, București, 2008, p. 62

⁷⁰ Ristea M., Dumitru C.G., *Libertate și conformitate în standardele și reglementările contabile*, Editura CECCAR, București, 2012, p.763

2.2 Calculul costului complet la S.C Compan S.A

Pentru calculul costului complet se iau în considerare două produse fabricate în secția de panificație:

- pâine albă simplă;
- pâine albă superioară.

2.2.1. Bugetele cheltuielilor directe

Pentru demararea activității de producție se realizează o serie de bugete de prognoză privind materiile prime, materialele, salariile.

Pentru elaborarea bugetului costului complet comercial al celor două produse sunt necesare următoarele bugete:

1. *Bugetul costului de producție* (costului de secție), care cuprinde:
 - a) Bugetul cheltuielilor directe cu materiile prime și materialele;
 - b) Bugetul cheltuielilor directe cu salariile și accesoriile salariale;
 - c) Bugetul cheltuielilor indirecte de producție;
2. *Bugetul cheltuielilor generale de administrație;*
3. *Bugetul cheltuielilor de desfacere.*

Bugetul cheltuielilor directe cu materiile prime și materialele se realizează pe baza normelor de consum specific, pe unitate de produs, rețeta de fabricație. Se înmulțește consumul specific cu costul de aprovizionare/ producție și se obține valoarea totală a materiilor prime și materialelor bugetate.

Rețeta de fabricație menționează următoarele materii prime: făină albă, drojdie, sare, apă. Consumul specific pentru pâine, după normele tehnologice, este prezentat în tabelul 2.2:

Tabelul 2.2 Consumul specific pentru 1 kg de pâine albă simplă

Denumire materie primă	Consum specific
1. Făină	0,72 – 0,77 kg făină / 1 kg pâine
2. Drojdie	4 % / 1 kg pâine – 0,04 kg/ 1 kg pâine
3. Amelioratori	0,5 %- 1 kg pâine – 0,005 kg/ 1 kg pâine
4. Apă	0,5 litri/ 1 kg pâine

Sursa: proiecție realizată de autor

Având în vedere aceste date, se poate calcula bugetul de materii prime pentru produsul: *pâine albă simplă:*

Bugetul pe o unitate de produs finit este reprezentat prin tabelul 2.3:

Tabelul 2.3 Bugetul pe o unitate de produs finit

Nr. crt.	Materii prime și materiale consumabile	Unitate de măsură (U.M.)	Consum specific (U.M.)	Cost de achiziție (lei/U.M.)	Valoare (lei)
1.	Materii prime				1,1160
	- făină	Kg	0,77 0	1,35	1,0395
	- drojdie	Kg	0,01 0	6,00	0,060
	- amelioratori	Kg	0,005	10,00	0,050
	- sare	Kg	0,013	0,80	0,010
2.	Ambalaje	Mp	0,019	2,75	0,052
3.	Combustibil	L	0,004	6,00	0,024
	Cost unitar total				1,1920

Sursa: Calcule proprii

Bugetul pentru un trimestru, știind că unitatea are o capacitate maximă de 7 tone de pâine/zi, 4 linii tehnologice, dintre care două sunt folosite pentru fabricarea pâinii albe simple, iar capacitatea de producție este de 85 % și 25 de zile lucrătoare.

În aceste condiții, producția previzionată lunară de pâine albă simplă este:

- capacitatea totală de producție: 7 tone/zi x 85% = 5,95 tone/zi – **6 tone/zi;**
- producția pe o linie de fabricație: 6 tone/zi : 4 linii de fabricație = **1,5 tone/ linia de fabricație/zi;**
- producția de pâine albă simplă 400g, lunară: 2 linii producție * 1,5 tone/ linia de fabricație = 3 tone/ zi * 25 zile = **75 tone/lună;**
- numărul de pâini lunare: 75 tone * 1000 kg = 75.000 kg pâine / lună * 2 pâini/kg = **1.500.000 buc/lună;**
- **numărul de pâini pe trimestru:** 1.500.000 buc/lună * 3 luni = 4.500.000 bucăți/trimestru;

Tabelul 2.4 Bugetul cheltuielilor directe cu materiile prime și materialele pentru produsul pâine albă simplă, trimestrul I 2012

Nr. Crt.	Materii prime și materiale consumabile	Unitate de măsură (U.M.)	Consum specific (U.M.)	Cost de achiziție/producție (lei/U.M.)	Valoare cost unitar (lei)	Valoare lunară	Valoare trimestrială
1.	Materii prime				1,1160	1.674.000	5.022.000
	- făină 650	Kg	0,770	1,35	1,0395	1.559.250	4.677.750
	- drojdie	Kg	0,010	6,00	0,060	90.000	270.000
	- amelioratori	Kg	0,005	10,00	0,050	75.000	225.000
	- sare	Kg	0,013	0,80	0,010	15.000	45.000
2.	Ambalaje	Mp	0,019	2,75	0,052	78.000	234.000
3.	Combustibil	L	0,004	6,00	0,024	36.000	108.000
	Total				1,1920	1.788.000	5.364.000

Sursa: Calcule proprii

Acest fapt înseamnă că producția previzionată lunară de pâine albă superioară este:

- capacitatea totală de producție: 7 tone/zi x 85% = 5,95 tone/zi – **6 tone/zi**;
- producția pe o linie de fabricație: 6 tone/zi : 4 linii de fabricație = **1,5 tone/ linia de fabricație/zi**;
- producția de pâine albă simplă, lunară: 1 linie producție * 1,5 tone/ linia de fabricație * 25 zile = **37,5 tone/lună**;
- numărul de pâini lunare: 37,5 tone * 1000 kg = 37.500 kg pâine / lună * 2 pâini/kg = **750.000 buc/lună**;
- **numărul de pâini pe trimestru:** 750.000 buc/lună * 3 luni = 2.250.000 bucăți pâini/trimestru;

Tabelul 2.5 Bugetul cheltuielilor directe cu materiile prime și materialele pentru produsul pâine albă superioară, trimestrul I 2012

Nr. Crt.	Materii prime și materiale consumabile	Unitate de măsură (U.M.)	Consum specific (U.M.)	Cost de achiziție/producție (Lei/U.M.)	Valoare cost unitar (lei)	Valoare lunară	Valoare trimestrială
1.	Materii prime				1,1160	837.000	2.511.000
	- făină 650	Kg	0,70	1,35	1,0395	779.625	2.338.875
	- drojdie	Kg	0,013	6,00	0,06	45.000	135.000
	- amelioratori	Kg	0,003	10,00	0,05	37.500	112.500
	- sare	Kg	0,012	0,8	0,01	7.500	22.500
	- zahăr	Kg	0,005	4,5	0,0225	16.875	50.625
	- ulei	L	0,001	5,5	0,0055	4.125	12.375
	- lapte praf	Kg	0,002	19,5	0,039	29.250	87.750
2.	Ambalaje	Mp	0,019	2,75	0,052	39.000	117.000
3.	Combustibil	L	0,004	6	0,024	18.000	54.000
	Total				1,3025	976.875	2.930.625

Sursa: Calcule proprii

Astfel, pentru întocmirea bugetelor se va lua în considerare producția estimată de:

- Pâine albă simplă – 4.500.000 bucăți/trimestru
- Pâine albă superioară - 2.250.000 bucăți/trimestru

Bugetul cheltuielilor directe cu salariile și accesoriile salariale se întocmește ținând cont de normele de timp pentru realizarea operațiilor necesare fabricării produselor precum și de tarifele orare corespunzătoare fiecărei operații.

Se înmulțește tariful orar prevăzut pentru fiecare operațiune cu durata necesară realizării și se obțin salariile directe. Bugetele cheltuielilor directe cu salariile și accesoriile salariale pentru cele două produse sunt identice. Între cele două rețete există diferențe în privința compoziției de materii prime. Bugetul privind salariile, se prezintă astfel:

Tabelul 2.6 Bugetul cheltuielilor directe unitare cu manopera pentru produsul A și B, trimestrul I 2012

Nr. crt.	Operația	Durata operației (ore/kg)	Tarif orar prevăzut pe operație (lei/oră)	Cheltuieli directe cu salariile (lei)
1.	Pregătire materii prime (cernere, amestecare, dozare)	0,012	4,95	0,0594
2.	Frământare	0,017	3,90	0,0663
3.	Prelucrare aluat (divizare, modelare)	0,016	5,45	0,0872
4.	Coacere	0,012	5,45	0,0654
5.	Spoire pâine	0,013	5,45	0,07085
6.	Ambalare	0,011	3,69	0,04059
	TOTAL			0,38974

Sursa: Calcule proprii

Tabelul 2.7 Bugetul cheltuielilor directe totale cu salariile și accesoriile salariale pentru produsul pâine albă simplă, trimestrul I 2012

Nr. crt	Operația	Durata operației (ore/kg)	Tarif orar prevăzut pe operație (lei/oră)	Cheltuieli directe cu salariile (lei/kg)	Cheltuieli totale cu salariile	Cheltuieli cu salariile trimestrul I
1.	Pregătire materii prime (cernere, amestecare, dozare)	0,012	4,95	0,0594	44.550	133.650
2.	Frământare	0,017	3,90	0,0663	49.725	149.175
3.	Prelucrare aluat (divizare, modelare)	0,016	5,45	0,0872	65.400	196.200
4.	Coacere	0,012	5,45	0,0654	49.050	147.150
5.	Spoire pâine	0,013	5,45	0,07085	53.137,5	159.412,5
6.	Ambalare	0,011	3,69	0,04059	30.442,5	91.327,5
	TOTAL			0,38974	292.305	876.915

Sursa: Calcule proprii

Tabelul 2.8 Bugetul cheltuielilor directe totale cu salariile și datoriile sociale aferente salariilor pentru produsul pâine albă superioară, trimestrul I 2012

Nr. crt.	Operația	Durata operației (ore/kg)	Tarif orar prevăzut pe operație (lei/oră)	Cheltuieli directe cu salariile (lei/kg)	Cheltuieli totale cu salariile	Cheltuieli cu salariile trimestrul I
1.	Pregătire materii prime (cernere, amestecare, dozare)	0,012	4,95	0,0594	22.275	66.825
2.	Frământare	0,017	3,90	0,0663	24.862,5	74.587,5
3.	Prelucrare aluat (divizare, modelare)	0,016	5,45	0,0872	32.700	98.100
4.	Coacere	0,012	5,45	0,0654	24.525	73.575
5.	Spoire pâine	0,013	5,45	0,07085	26.568,75	79.706,25
6.	Ambalare	0,011	3,69	0,04059	15.221,25	45.663,75
	TOTAL			0,38974	146.152,5	438.457,5

Sursa: Calcule proprii

2.2.2. Bugetul cheltuielilor indirecte

Bugetul cheltuielilor indirecte de producție cuprinde mărimea tuturor cheltuielilor legate de secția panificație de la S.C Compan S.A, ce nu se pot identifica direct pentru cele două produse.

Din totalul cheltuielilor aferente secției de panificație se calculează cheltuielile indirecte aferente fiecărui produs, pâine albă simplă și pâine albă superioară.

Astfel, se utilizează următoarea formulă:

$$Ch\ u\ i = C\ u\ d * Ch\ i / C\ d \quad \text{unde:}$$

Ch u i – cheltuiala unitară indirectă ;

C u d – cost direct unitar bugetat;

Ch i – cheltuieli indirecte de producție bugetate;

C d – costuri directe totale.

Pentru produsul *pâine albă simplă* , cheltuiala indirectă de producție unitară este:

$$Ch\ u\ i = 1,58174 \text{ lei/buc} \times 55975,62 \text{ lei} / 3.09933.332,5 \text{ lei} = 1,58174 \text{ lei/buc} \times 0,0180 \text{ lei} = 0,00248 \text{ lei/buc}$$

Pentru produsul *pâine albă superioară*, cheltuiala indirectă de producție unitară este:

$$Ch\ u\ i = 1,69224 \text{ lei/buc} \times 55975,62 \text{ lei} / 441061,72 \text{ lei} = 1,58174 \text{ lei/buc} \times 0,1269 \text{ lei} = 0,2147 \text{ lei/buc}$$

Tabelul 2.9 Bugetul cheltuielilor indirecte de producție la secția panificație, luna ianuarie 2012

- lei -

Nr. Crt.	Categorie de cheltuieli	Cheltuieli cu întreținerea și funcționarea utilajelor	Cheltuieli generale ale secției	Cheltuieli de producție ale secției
1.	Cheltuieli cu piesele de schimb	4.680	909,42	5.589,42
2.	Cheltuieli cu materiale consumabile	7.960	2.665,58	10.625,58
3.	Cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar	4.380	1.505,74	5.885,74
4.	Cheltuieli cu energia electrică și apa	3.960	738,00	4.698,00
5.	Cheltuieli cu salariile	4.240	1.988,00	6.228,00
6.	Cheltuieli cu bonurile de masă	640	665,14	1.305,14
7.	Cheltuieli privind asigurările sociale	2.450	664,00	3.114,00
8.	Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	17.022,98	6.900	10.122,98
	TOTAL	45.332,98	16.035,88	55.975,62

Sursa: Calcule proprii

**Tabelul 2.10 Bugetul cheltuielilor indirecte de producție aferente secției panificație,
trimestrul I 2012**

Nr. Crt.	Categorie cheltuieli	Cheltuieli cu întreținerea și funcționare utilajelor	Cheltuieli generale ale secției	Cheltuieli de producție ale secției
1.	Cheltuieli cu piesele de schimb	14.040	2.728,26	16.768,26
2.	Cheltuieli cu materiale consumabile	23.880	7.996,74	31.876,74
3.	Cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar	13.140	4.517,22	17.657,22
4.	Cheltuieli cu energia electrică și apa	11.880	2.214,00	14.094,00
5.	Cheltuieli cu salariile	12.720	5.964,00	18.684,00
6.	Cheltuieli cu bonurile de masă	1.920	1.995,42	3.915,42
7.	Cheltuieli privind asigurările sociale	7.350	1.992,00	9.342,00
8.	Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	51.068,94	20.700,00	30.368,94
	TOTAL	135.998,9	48.107,64	142.706,60

Sursa: Calcule proprii

Bugetul cheltuielilor generale de administrație toate cheltuielile aferente activității de organizare și coordonare a activității.

Cota aferentă fiecărui produs se determină prin formula de calcul:

$$C_{ga} = C_u * CGA / C T$$

unde:

C_{ga} – cheltuiala generală de administrație unitară;

C_u – cost unitar bugetat;

CGA – cheltuieli generale de administrație bugetate;

$C T$ – costuri producție total.

Pentru produsul *pâine albă simplă*, cheltuiala indirectă de producție unitară este:

$$C_{ui} = 1,58174 \text{ lei/buc} \times 55975,62 \text{ lei}/441061,72 \text{ lei} = 1,58174 \text{ lei/buc} \times 0,1269 \text{ lei} = 0,200 \text{ lei/buc}$$

Pentru produsul *pâine albă superioară*, cheltuiala indirectă de producție unitară este:

$$C_{ui} = 1,69224 \text{ lei/buc} \times 55975,62 \text{ lei}/441061,72 \text{ lei} = 1,58174 \text{ lei/buc} \times 0,1269 \text{ lei} = 0,2147 \text{ lei/buc}$$

Pentru produsul *pâine albă simplă*, cota unitară a cheltuielilor generale de administrație este:

$$Cga = 1,58174 \text{ lei/buc} \times 51925,16/608755,42 = 0,1349 \text{ lei/buc}$$

Pentru produsul *pâine albă superioară*, cota unitară a cheltuielilor generale de administrație este:

$$Cga = 1,69224 \text{ lei/buc} \times 51925,16/608755,42 = 0,1443 \text{ lei/buc}$$

Tabelul 2.11 Bugetul cheltuielilor generale de administrație, luna ianuarie 2012

- lei -

Nr. crt.	Articole de calculație/ Elemente de cheltuieli	Cheltuieli generale ale întreprinderii lunare	Cheltuieli generale ale întreprinderii trimestriale
1.	Cheltuieli cu materialele auxiliare	3.080	9.240
2.	Cheltuieli cu piesele de schimb	1.960	5.880
3.	Cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar	-	-
4.	Cheltuieli cu energia, combustibil și apa	-	-
5.	Cheltuieli cu salariile	27.000	81.000
6.	Cheltuieli adiționale la salarii	13.500	40.500
7.	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	4.620	13.860
8.	Alte cheltuieli	1.765,16	5.295,48
	Total cheltuieli generale de administrație	51.925,16	155.775,5

Sursa: Calcule proprii

Bugetul cheltuielilor de desfacere a produselor reprezintă ultima etapă necesară pentru întocmirea bugetului costului complet comercial. Acesta are în vedere numai producția marfă.

Tabelul 2.12 Bugetul cheltuielilor de desfacere pe luna ianuarie 2011 și trimestrul I 2012

- lei -

Nr. crt.	Articole de calculație Elemente de cheltuieli	Cheltuieli de desfacere lunare	Cheltuieli de desfacere Trimestriale
1.	Cheltuieli cu materialele auxiliare	12560,00	37680,00
2.	Cheltuieli cu piesele de schimb	4045,22	12135,66
3.	Cheltuieli privind combustibilul	19560,00	58680,00
4.	Cheltuieli cu salariile	9780,00	29340,00
5.	Asigurări sociale salarii	4210,00	12630,00
6.	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	1765,16	5295,48
	Total cheltuieli de desfacere	51920,38	155761,1

Sursa: Calcule proprii

Întreaga cantitate fabricată a celor două produse a devenit producție marfă.

Deoarece bugetul cheltuielilor de desfacere cuprinde totalitatea cheltuielilor ce se vor efectua pentru desfacerea tuturor produselor unității pentru determinarea costului complet comercial unitar se va determina cota parte din cheltuielile de desfacere ce revine pe o unitate de produs prin formula:

$$Cdu = Cp \times \frac{Cd}{PM}$$

unde:

Cdu – cheltuielile de desfacere unitare;

Cp – costul de producție unitar bugetat;

Cd – cheltuielile de desfacere totale bugetate;

PM – valoarea producției marfă a unității.

Pentru produsul A, cheltuiala de desfacere unitară este:

$$Cdu = 1,58174 \text{ lei/buc} \times 51.920,38 / 1.447.530,76 = 0,0567 \text{ lei/buc.}$$

Pentru produsul B, cheltuiala de desfacere unitară este:

$$Cdu = 1,69224 \times 51.920,38 / 1.447.530,76 = 0,0606 \text{ lei/buc.}$$

2.2.3. Bugetul costului complet comercial

În vederea întocmirii bugetului costului complet comercial unitar al celor două produse se centralizează datele din celelalte bugete: bugetul cheltuielilor directe cu materiile prime și materialele, bugetul cheltuielilor directe cu salariile și accesoriile, bugetul cheltuielilor indirecte de producție, bugetul cheltuielilor generale de administrație și bugetul cheltuielilor de desfacere.

Bugetul costului complet comercial unitar al produselor A și B, se prezintă astfel:

Tabelul 2.13 Bugetul costului complet comercial unitar al produselor A și B, trimestrul I 2012

- lei -

Nr. crt.	Articole de calculație	Produsul A (1.500.000 buc)	Produsul B (750.000 buc)
1.	Cheltuieli cu materiile prime și materialele directe	1.788.000	976.875
2.	Cheltuieli cu salariile directe	292.305	292.305
3.	Cost direct total bugetat	2.080.305	1.267.180
4.	Cost direct unitar bugetat	1,38687	1,6896
5.	Cheltuieli indirecte de producție unitare	0,2	0,2147
6.	Cost de producție unitar bugetat	1,58687	1,9043
7.	Cheltuieli generale de administrație unitare	0,1349	0,1443
8.	Cheltuieli de desfacere unitare	0,0567	0,0606
	Cost complet comercial unitar bugetat	1,77847	2,1092

Sursa: Calcule proprii

2.3. Metode de calculație a costurilor

În general, metoda constituie calea sau modul de a cerceta și a interpreta fenomenele cuprinse în obiectul de studiu al unei discipline. Prin ea știința respectivă pătrunde în esența fenomenelor pe care le studiază și elucidând legăturile de interdependență între ele, descoperă legile mișcării lor.

Metoda de calculație a costurilor cuprinde totalitatea proceselor utilizate în cuantificarea numerică a corelației dintre cheltuielile de producție și de desfacere a întreprinderii și producția care le-a ocazionat, în calitatea lor de mărimi economice determinabile prin măsurare și calcul.

Metodele de calculație a costurilor au cunoscut, cel puțin pe plan teoretic, evoluții importante din nevoia adaptării tehnicilor de contabilitate la noile tehnologii avansate de producție, asistate de calculatoare. Un alt imperativ a fost reducerea timpului furnizării de informații către managementul unității pentru fundamentarea deciziilor. Astfel, în studiile de specialitate, dar și în practica internațională au fost aplicate metode noi, moderne care au avut rezultate notabile, fapt ce a încurajat și firmele românești în această direcție.

2.3.1. Delimitări conceptuale privind calculația costurilor

Calculația reprezintă ansamblul de operații matematice corelate între ele prin care se determină mărimea costurilor și rezultatelor. O interpretare mai recentă apreciază că în sfera calculației intră toate domeniile și genurile de activități, nu numai cele economice producătoare de bunuri ce formează obiectul vânzării – cumpărării, ci și cele administrative, sociale și culturale prin care se satisfac nevoi concrete și raționale ale societății⁷¹.

Contabilitatea de gestiune are drept scop determinarea tuturor tipurilor de costuri care se înregistrează în cadrul întreprinderilor, într-un mod cât mai exact și la momentul oportun. De-a lungul timpului evoluția tehnologiilor de producție au impus utilizarea anumitor metode de calculație a costurilor. Evoluția metodelor de calculație însoțește evoluția industrializării.

Metoda de calculație a costurilor cuprinde totalitatea procedurilor de colectare, după anumite principii, a costurilor încorporabile pe locuri de costuri, pe produse, pe grupe de produse, pe lucrări, într-o anumită perioadă de gestiune, și a procedurilor care conduc la cuantificarea relației dintre aceste costuri și producția care le-a ocazionat, în vederea determinării costului întregii producții și pe unitate de produs⁷².

⁷¹ Ristea M., Dumitru C.G., *Libertate și conformitate în standardele și reglementările contabile*, Editura CECCAR, București, 2012, p.757

⁷² Epuran M., Băbăiță V., Grosu C., *Contabilitate și control de gestiune*, București, Editura Economică, 1999, p. 175

Metodele de calculație a costurilor sunt stabilite în funcție de mai mulți factori specifici diferitelor entități economice, cum ar fi: specificul tehnologiei de fabricație – procesul de producție poate fi simplu sau complex, tipul de producție, modul de organizare, mărimea, structura organizatorică, organizarea procesului de producție, progresul tehnic, caracterul procesului de producție.

Metodele clasice de calculație a costurilor, considerate absorbante, prezintă un set de caracteristici comune și aceleași etape de calculație a costurilor:

- identificarea și calcularea costurilor directe;
- identificarea cheltuielilor indirecte (cheltuieli cu întreținerea și funcționarea utilajelor; cheltuieli generale ale secției);
- identificarea cheltuielilor generale de administrație;
- identificarea cheltuielilor de desfacere;
- stabilirea uneia sau mai multor baze de repartizare;
- repartizarea cheltuielilor indirecte, generale de administrație și de desfacere;
- calculul costurilor unitare pentru fiecare produs;

Metodele de calculație au evoluat în timp, din mai multe puncte de vedere, al tehnicilor de calcul, al evoluției tehnologiilor de producție.

Metoda de calculație globală se aplică în unitățile unde se obțin produse de serie mare, omogene. Este cea mai utilizată metodă, în prezent, datorită tehnicilor simple de calcul.

Metoda de calculație pe faze se aplică în unitățile în care se obțin produse cu un ciclu lung de fabricație, în care procedurile de fabricație sunt succesive, iar semifabricatele sunt preluate de la o secție la alta, de la o linie de fabricație la alta.

Metoda de calculație pe comenzi se aplică în unitățile cu producție de serie mică.

Aceste metode se diferențiază datorită tipurilor de producție obținute și a tehnologiilor de fabricație. Asemănarea dintre ele stabilită prin modul de repartizare a cheltuielilor indirecte cu utilizarea unor diferite baze de repartizare, fără a determina cauzalitatea acestora.

Metodele de calculație a costurilor pot fi grupate în funcție de perioada de apariție în *metode clasice* (metoda de calculație globală, metoda de calculație pe faze, metoda pe comenzi și metoda coeficienților de echivalență) și *metode evaluate* (metoda pe centre de calculație, metoda costului normat, metoda costurilor directe, metoda PERT, metoda tarif-oră-mașină THM, metoda Georges Perin)⁷³.

⁷³ Călin O., Man M., Nedelcu M., *Contabilitate managerială*, Editura Didactică și Pedagogică, 2008, p. 150

Conform legislației din România, metodele de calculație menționate sunt cele clasice, tradiționale, care trebuie *adaptate de entitate economică*. În funcție de gradul de cuprindere a cheltuielilor în costul unitar metodele de calculație sunt *de tip absorbant* și *de tip parțial*, limitative, conform figurii 2.4

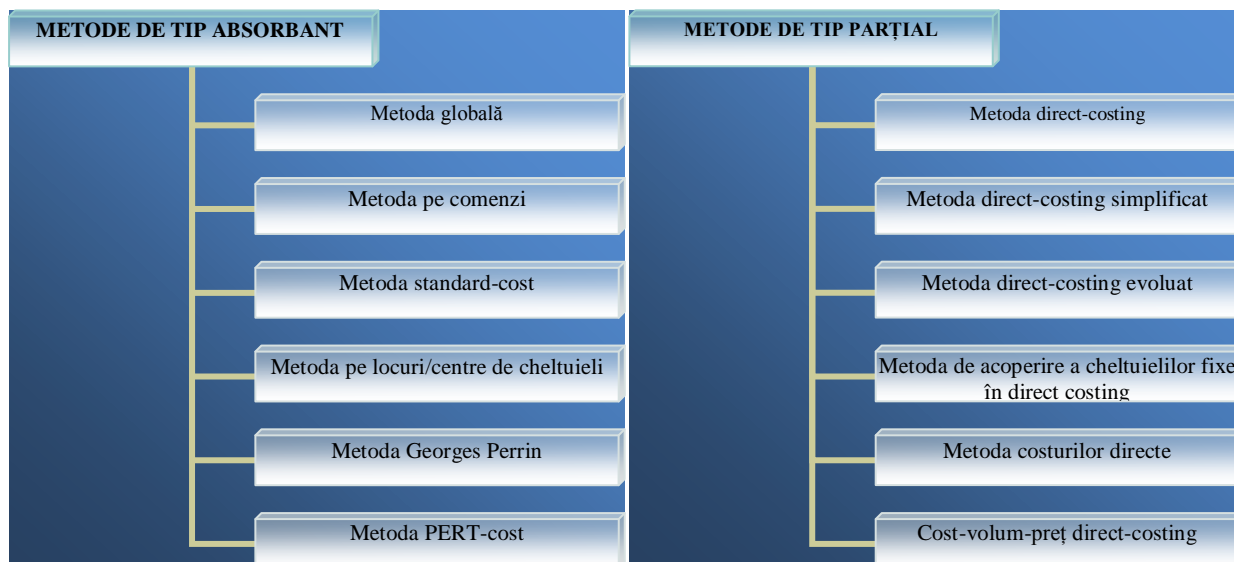


Figura 2.4 Clasificarea metodelor de calculație a costurilor

Sursa: Adaptare după Călin O., Man M., Nedelcu M. 2008

2.3.2. Bugetarea costurilor – etapă în calculația costurilor

Bugetul este expresia cantitativă a unui plan de acțiune propus de management și conține un instrument ajutător în coordonarea acțiunilor care trebuie întreprinse pentru a implementa planul respectiv. Informațiile utilizate pentru a previziona sumele bugetate cuprind date financiare și nefinanciare înregistrate în mod regulat în sistemele contabile. Bugetul este o expresie a strategiei⁷⁴.

Elaborarea bugetelor are o importanță vitală în desfășurarea activității întreprinderilor indiferent de obiectul de activitate al acestora. Prognozarea și controlul cheltuielilor și veniturilor conform experiențelor acumulate și obiectivelor firmei condiționează în mod direct rezultatul activității.

Echilibrul dintre venituri și cheltuieli este o preocupare curentă a managerilor indiferent de nivelul de responsabilitate al acestora.

⁷⁴ Horngren C., Datar S., Foster G., *Contabilitatea costurilor, o abordare managerială*, Editura ARC, Ediția a XI-a, Brașov, 2006, p.345

Previzionarea prin bugete se realizează pe termen lung și pe termen mediu. Bugetarea pe termen lung ia în considerare factorii microeconomici, specifici unității, dar mai ales factorii macroeconomici care influențează activitatea firmei.

Bugetarea pe termen lung ține cont de obiectivele strategice ale întreprinderii și de posibilitatea alocării de resurse financiare și umane. Pe termen mediu și scurt bugetarea se confruntă deja cu evaluarea gradului de realizare a indicatorilor valorici și se prevăd rectificări bugetare în plus sau minus.

Atributele eficientizării activității de bugetare sunt:⁷⁵

- capacitatea *previzională*, de anticipare a evoluției condițiilor de realizare a activității interne, dar și a evoluțiilor condițiilor economice externe a managerilor de diferite specializări, în special manageri economiști;

- capacitatea de *analiză* a rezultatelor activității pe compartimente și la nivel global;

- *controlul* eficient al modului de respectare a cheltuielilor prevăzute și de gestionare a resurselor alocate;

- *motivarea* managerilor și responsabililor să monitorizeze cu atenție evoluția cheltuielilor și să urmărească în interesul întreprinderii indicatorii de costuri;

- *operativitatea* decizională în funcție de schimbarea elementelor de mediu intern sau extern prin rectificări;

- *flexibilitatea*, adaptabilitatea crescută la nivel decizional pentru a răspunde prompt la provocările curente ale activității;

Bugetarea se realizează de specialiști în domeniul tehnic, ingineri specialiști în colaborare cu specialiști din domeniul financiar-contabil. Aceasta implică o cunoaștere detaliată a activității fiecărui birou, departament astfel încât abaterile să fie cât mai mici. Dacă mediul intern al întreprinderii poate fi monitorizat cu mai multă ușurință, provocările mediului extern sunt condiții impuse la care nu rămâne managerilor decât să se adapteze.

Orice activitate care poate avea în vedere întreaga întreprindere sau un singur birou are nevoie absolută a stabili un buget previzionat privind resursele necesare.

În funcție de obiectivele propuse sunt alocate resurse realizându-se astfel un plan operațional. Bugetarea stă astfel la baza elaborării planurilor operaționale, a planurilor manageriale și contribuie în mod decisiv la stabilirea *strategiei întreprinderii*.

⁷⁵ Cristea H., *Contabilitatea și calculațiile în conducerea întreprinderii*, Ediția a II-a, Editura CECCAR, București, 2007, p. 83

Elaborarea bugetelor de către managerii, șefii de birou sau de echipă poate avea un eșec total dacă indicatorii precizați nu sunt comunicați fiecărui angajat. Salariații sunt astfel responsabilizați și implicați în respectarea indicatorilor de cheltuieli din buget.

Bugetul reprezintă o premisă a planificării entității orientată spre o gestiune previzională profitabilă. El se întocmește anual și precizează afectarea resurselor și responsabilităților pe fiecare structură a întreprinderii.

Scopul în sine nu este de a îndeplini cu strictețe nivelul indicatorilor prevăzuți, ci de a respectată politica întreprinderii în diferite domenii: personal, politica vânzare sau promovare. Din acest motiv, din punctul de vedere al momentului de realizare în raport cu procesul tehnologic, de producție sau servicii, bugetele sunt: previzionate și realizate.

Existența bugetelor permite un control al eficienței utilizării resurselor și implicarea întregului personal în administrarea acestora la nivelul de responsabilitate al locului de muncă.

De fapt, bugetul reprezintă o proiectare financiară a activității firmei pe fiecare element structural, cât și la nivelul global al întreprinderii. Este o activitate anticipativă a activității cuantificată calitativ și valoric. Anticiparea se referă, de regulă, la o perioadă de un an calendaristic, defalcate pe trimestre, luni, dar și pe centre de cheltuieli, centre de buget.

Principalele trăsături ale bugetelor sunt:

- coordonarea – implicarea tuturor departamentelor, a structurilor și funcțiilor în cel mai eficient mod, care permite entității să-și îndeplinească tuturor obiectivelor întreprinderii;
- autoritatea și responsabilitatea – precizarea responsabilităților fiecărui manager în parte, care beneficiază de un buget;
- comunicarea – exprimă transmiterea, înțelegerea și acceptarea obiectivelor de către angajații de la diferitele nivele ierarhice ale entității;
- controlul – verificarea gradului de îndeplinire a indicatorilor și stabilirea abaterilor cu privire la consumurile și veniturile bugetare;
- motivația – implicarea managementului de la nivelele mediu și inferior în realizarea obiectivelor entității prin stimularea competitivității și a acțiunilor conjugate privind reducerea costurilor.

Centrele de cheltuieli⁷⁶ sunt create în interiorul întreprinderii pornind de la baza structurilor organizatorice ajungându-se ulterior la centralizarea datelor în centre de profit și de buget.

⁷⁶ Tabără N., Briciu S. (coordonatori), *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*, Editura TipoMoldova, Iași, 2012, p.p. 51-62

Centrul de buget⁷⁷ constituie un departament, o diviziune dintr-o organizație, care poate fi identificată distinct, căruia managerii îi pot stabili costurile asociate în mod responsabil în vederea regăsirii acestora în buget.

Acest centru se formează treptat prin stabilirea cheltuielilor pe diviziuni organizatorice, apoi prin stabilirea veniturilor aferente și determinarea rezultatului activității, profit sau pierdere, conform figurii nr. 2.5:



Figura nr. 2.5 Constituirea centrelor de buget

Un centru de buget poate cuprinde mai multe centre de profit, care la rândul lor pot centraliza mai multe centre de cheltuieli.

Bugetul este un instrument de administrare și control al activității economice care implică:

- activităților de previziune, evidență și control ale cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor financiare;
- delegarea autorității privind procesul decizional prin structurarea activităților întreprinderii pe centre de responsabilitate;
- responsabilizarea în gestionarea resurselor a tuturor directorilor, responsabili de departamente pentru realizarea obiectivelor previzionate ale întreprinderii;
- gestionarea activității fiecărui centru prin prisma relației de cheltuieli și venituri;
- responsabilizarea angajaților în luarea deciziilor în vederea creșterii rentabilității și economisirea resurselor.

Activitățile din cadrul întreprinderii pot avea un caracter constant și solicita aproximativ același nivel de resurse le la o lună la alta (cheltuieli cu amortizarea echipamentelor tehnologice, cheltuieli cu salariile din domeniul administrativ) sau activități flexibile care să își schimbe volumul în funcție de deciziile managementului și de cererea pieței de a crește sau a diminua nivelul producției care să determine cheltuielile flexibile (cu materiile prime, salariile directe).

Bugetele se elaborează și pentru procesele întreprinderii: aprovizionare, producție sau desfacere, precum și pe centre de interes, centre de cost și bugete pentru investiții și altele.

⁷⁷ <http://www.businessdictionary.com/definition/cost-center.html>, accesat 20.05. 2012

Bugetele secundare sunt dependente și se centralizează în bugetul principal, la nivelul întregii întreprinderi. Acestea se întocmesc pe fiecare compartiment, birou, secție care pot fi identificate în mod distinct și care pot fi monitorizate printr-un control de gestiune ulterior. Între bugetele elaborate de întreprindere există o interdependență, conform figurii 2.6.

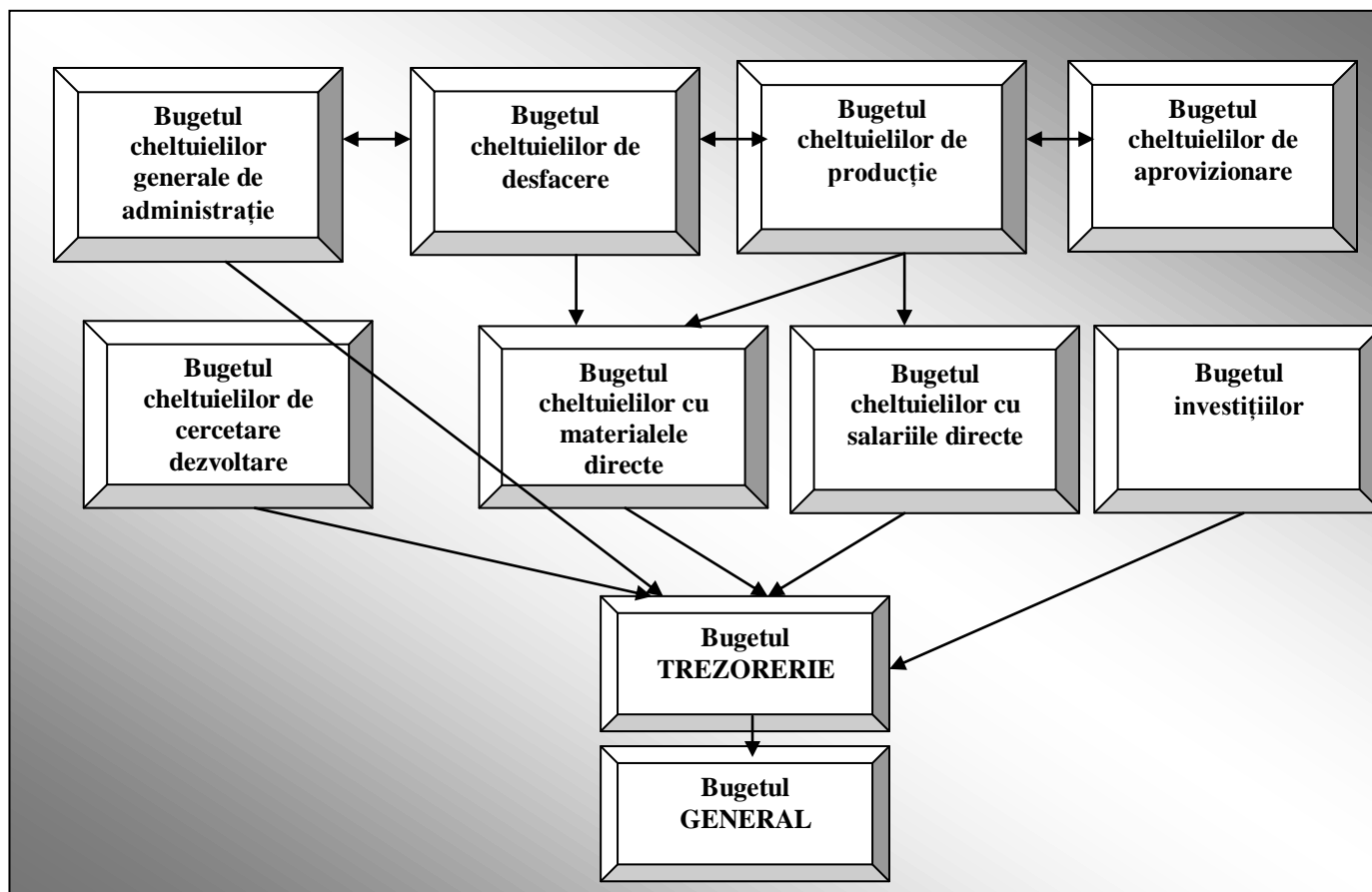


Figura 2.6 Fluxul informațional în elaborarea bugetelor

Sursa: proiecție realizată de autor Adaptare după Calin O., Man M., Nedelcu M.V., *Contabilitate managerială*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2008

Bugetele sunt instrumente orientative, care ajută la programarea producției, dar și a activităților de susținere a acesteia. Un aspect des criticat în ceea ce privește bugetarea este lipsa de promptitudine și implicit relevanța informațiilor furnizate. Un buget care nu-și atinge obiectivele sau sunt depășite imediat după lansarea acestora își va pierde credibilitatea și va convinge cu greu managerii⁷⁸.

Neîndeplinirea parametrilor prevăzuți în buget nu are efecte directe în ceea ce privește activitatea firmei sau evidența financiar-contabilă, dacă diferențele nu sunt notabile. Diferențele

⁷⁸ Massood Z., *Comprehensive Variance Analysis Based on Expost Optimal Budget*, Academy Accounting and Financial Studies Journal, 2012, p.p 65-85

mari între cheltuielile efective și cele prognozate pot determina fragmentarea procesului de producție, neacoperirea necesarului în ceea ce privește stocul de active sau lipsa disponibilităților.

2.4. Metode clasice de calculație a costurilor aplicate la societatea analizată

2.4.1. Metoda globală de calculație a costurilor

Metoda de calculație a costurilor reprezintă o anumită succesiune de consemnări și de calcule desfășurate după procedee și tehnici adecvate îmbinate între ele după o logică economico-contabilă pe care cheltuielile de producție sunt identificate ca fiind costuri ale purtătorilor de valoare⁷⁹. Metoda globală este cea mai utilizată în întreprinderile românești, în special în cele care fabrică un singur produs, sau produse obținute din aceeași materie primă.

2.4.1.1. Elemente conceptuale privind metoda globală de calculație a costurilor

Metoda globală de calculație a costurilor poate fi numită și metoda costurilor totale sau integrale. Din categoria metodelor absorbante fac parte și metodele pe faze și pe comenzi. Aplicarea fiecăreia este impusă de modul de organizare al întreprinderii, de obiectul de activitate și de economia de piață.

Metoda globală de calculație sau a diviziunii simple, a calcului direct constă în colectarea tuturor costurilor de producție dintr-o perioadă de gestiune ocazionată de obținerea producției, în mod global la nivel de atelier, întreprindere, pe articole de fabricație⁸⁰.

Costul unitar se obține raportând totalul costurilor încorporabile, directe și indirecte la cantitatea de produse obținute.

Metoda de calculație globală se aplică entităților cercetate. Alegerea acestei metode s-a realizat datorită mai multor caracteristici ale acestei activități:

- sortotipurile de produse finite sunt obținute din aceeași materie primă, grâul;
- produsele finite de mai multe tipuri sunt obținute prin aceeași tehnologie, procesul de morărit;

⁷⁹ Petriș R., *Bazele contabilității*, Editura Gorun, Iași, 2002, p. 163

⁸⁰ Epuran M., Băbăiță V., Grosu C., *Contabilitate și control de gestiune*, Editura Economică, București, 1999, p. 239

- în procesul de producție, pentru obținerea producției, de mai multe sortimente (făină 480, făină 1350, tărațe), utilizează aceeași forță de muncă și aceleași echipamente tehnologice;
- organizarea activității este realizată într-un singur spațiu (moara de grâu);
- nu se înregistrează producție neterminată.

În cazul metodei globale de calculație a costurilor specific este faptul că imputarea cheltuielilor indirecte asupra produselor finite se efectuează ca și cum acestea ar fi directe. Totuși, cheltuielile indirecte, de administrație sunt evidențiate separat, pe articole de calculație, apoi se repartizează produselor obținute, utilizându-se coeficienții de echivalență.⁸¹

Se cunosc două variante ale metodei de calculație globale: calculația pe feluri de costuri și calculația pe locuri sau sectoare de costuri⁸².

La societatea analizată, metoda globală aplicată este cea pe feluri de costuri, deoarece, producția de morărit se desfășoară într-o singură locație, cea a morii de cereale. Astfel, se împart costurile totale de producție pe feluri de costuri, iar apoi se raportează la cantitatea de produse obținute. Costul unitar se calculează potrivit formulei de calcul:

$$cu = \frac{C_{m.p}}{Q_f} + \frac{C_s}{Q_f} + \frac{C_{as}}{Q_f} + \frac{C_{ip}}{Q_f} + \frac{C_{gad}}{Q_f}$$

unde,

- Cmp – reprezintă costurile directe cu materiile prime;
- Cs și Cas- reprezintă costurile directe cu salariile și asigurările sociale;
- Cip - reprezintă costurile indirect de producție;
- Cgad - reprezintă costurile generale de administrație.

Această variantă permite verificarea abaterilor de la costurile efective pe feluri de costuri.

2.4.1.2 Metoda de calculație globală aplicată la secția de morărit de la S.C. COMPAN S.A

Metoda globală de calculație este recunoscută și sub denumirea de *metoda centrelor de analiză*. Această metodă este utilizată la S.C. COMPAN S.A deoarece în fiecare secție a entității producția este omogenă și se obține o singură gamă de produse, fără semifabricate sau producție în curs de execuție, la sfârșitul perioadei de gestiune. La această societate, în procesul de producție din aceeași categorie de materii prime și cu aceeași forță de muncă se obțin mai multe tipuri de produse finite.

⁸¹ Chadwick L., *Contabilitate de gestiune*, Editura Teora, București, 2008, p. 93

⁸² Olariu C., *Costul și calculația costurilor*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 1977, p. 176

Din materia primă utilizată la secția morărit, respectiv grâul, ca urmare a desfășurării unui proces tehnologic asemănător, se obțin mai multe categorii de făină (tip T 480, tip T 650, tip T 1350, tip T 1750) și tărațe. Obținerea unei game diversificate a unui astfel de produs, se poate realiza prin programarea echipamentului de morărit, în funcție de cerințele pieței.

Obiectivul metodei de calculație globale este acela de a colecta cheltuielile de producție la nivel global, pe un singur loc de cheltuieli, corespunzător secțiilor de producție (secția de morărit), repartizarea cheltuielilor generale de administrație, după care se stabilește costul produsului prin raportarea costurilor la producția obținută.

Metodei globală de calculație a costurilor îi sunt caracteristice o serie de procedee de grupare, calcul și repartizare, care respectă o succesiune de pași ce urmăresc logica procesului productiv. Ea este o metodă tradițională de calculație a costurilor prin care, costul complet se obține prin integrarea costurilor pe măsura derulării procesului de producție.

În cadrul metodei toate cheltuielile de producție sunt considerate cheltuieli directe, iar cheltuielile indirecte sunt cele comune secțiilor, iar cheltuielile generale de administrație sunt înregistrate distinct și repartizate în cost la sfârșitul perioadei de gestiune.

La S.C. COMPAN S.A se evidențiază distinct cheltuielile indirecte pe fiecare subdiviziune, secție pentru a se efectua analiza costurilor și pentru a se determina responsabilitățile.

Furnizarea informațiilor contabile managementului întreprinderii, pe fiecare structură organizatorică în parte, asigură fundamentarea strategiilor de dezvoltare a acesteia.

Metoda de calculație a costurilor determină o organizare specifică a sistemului informațional și a organigramei entității pe subdiviziuni funcționale. În cadrul întreprinderii studiate, aplicarea acestei metode presupune o succesiune standard de lucrări:

Etapa I - *Identificarea și delimitarea cheltuielilor pe purtători de costuri și sectoare de producție, conform fluxului tehnologic* – identificarea cheltuielilor pe purtători de costuri și pe sectoare de activitate; colectarea cheltuielilor directe pe produs și colectarea cheltuielilor indirecte pe secții, realizându-se de fapt înregistrarea cheltuielilor din exploatare în contabilitatea financiară și a ordonării cheltuielilor în contabilitatea de gestiune.

Etapa II – *Repartizarea cheltuielilor pe fiecare sector de activitate și asupra purtătorilor de cost*; separarea cheltuielilor în raport cu fiecare etapă a procesului de producție și de recepție a produselor finite;

Etapa III - *Calculul costului unitar al produselor*

Utilizarea metodei globale de calculație nu impune o organizare specială a contabilității de gestiune. Practic, calculația globală constă în colectarea cheltuielilor directe și indirecte

determinate de procesul de producție la nivelul întregii firme și raportarea la sfârșitul perioadei de gestiune la cantitatea de produse finite obținute.

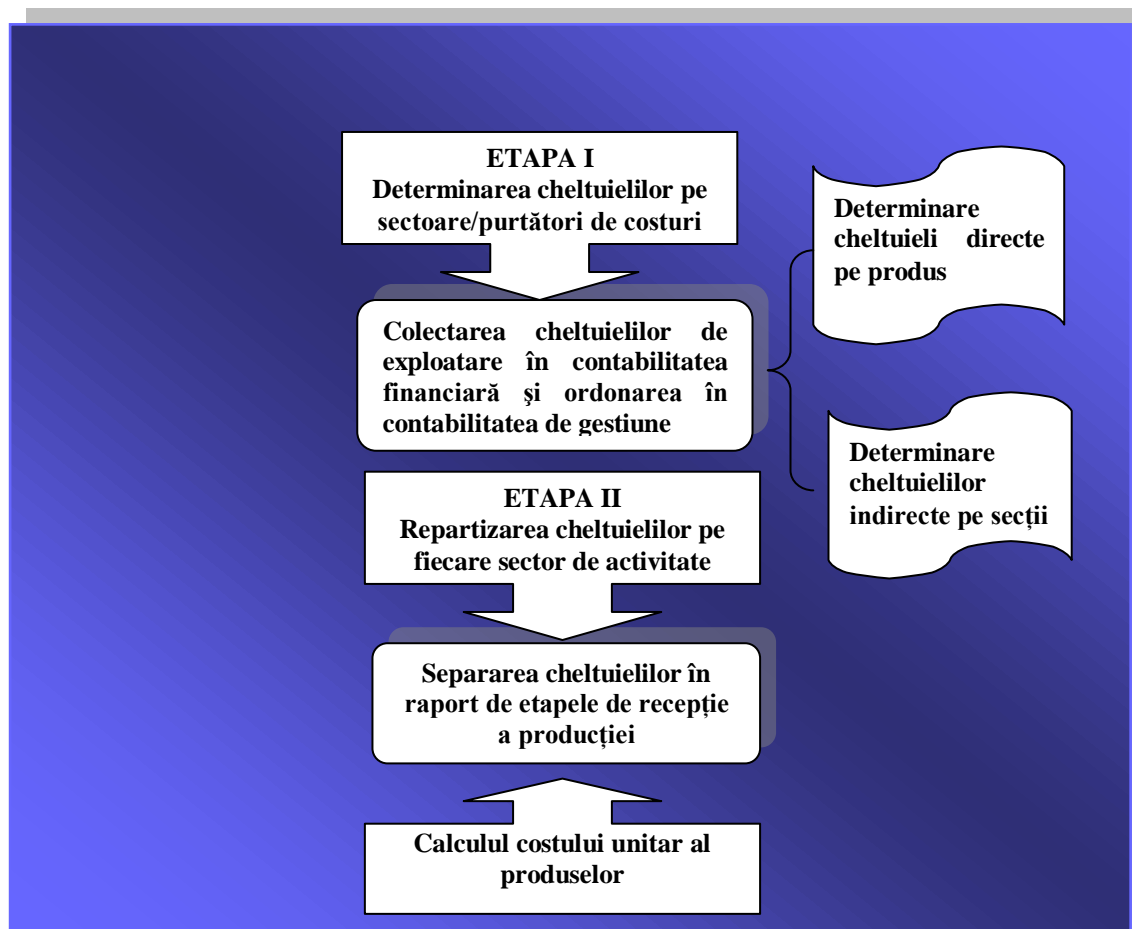


Figura 2.7 Etapele metodelor de calculație a costurilor tradiționale

Sursa: proiecție realizată de autor

Relația de calcul se poate reprezenta astfel:

$$cu_i = \frac{\sum_{j=1}^n Ch_{pj}}{Q_i}$$

în care:

cu_i - costul unitar al produsului i ;

Ch_{pj} - cheltuielile de producție;

j - articole de calculație;

Q - cantitatea de produs finit recepționată;

i – categoria de produs finit.

Dacă rezultă simultan mai multe produse din aceeași materie primă sau produse cuplate considerate principale, ce au valori de întrebuințare apropiate, relația de calcul va fi:

$$\frac{\sum_{j=1}^n Ch_{pj}}{\sum_{i=1}^n Q_i}$$

La S.C Compan S.A se obțin mai multe produse finite din aceeași materie primă, ceea ce impune aplicarea celei de a doua formule de calcul. Din aceeași cantitate de grâu, la secția de morărit se pot obține mai multe sortimente de făină, de mai multe calități și tărațe.

Procesul tehnologic de morărit și panificație are ca principală caracteristică timpul redus de demarare și încheiere a ciclului productiv. Astfel, se pot identifica relativ ușor cheltuielile direct de produsul sau seria de produse care le-a generat devenind cheltuieli directe.

Deși toate cheltuielile au aparent caracter direct pentru buna cunoaștere a structurii costurilor, ele se structurează în cheltuieli directe și indirecte

În literatura de specialitate se cunosc *două variante* ale metodei globale: calculația globală pe feluri de cheltuieli de producție și calculația globală pe locuri sau sectoare de cheltuieli.

În vederea calculației costurilor această entitate a fost structurată pe centre de calculație astfel:

- secția de morărit;
- secția de panificație;
- secția de patiserie;
- sector administrativ;
- activitatea comercială.

În cadrul fiecărui centru de calculație sunt detaliate cheltuielile directe și indirecte pe fiecare secție în parte.

Cheltuielile directe identificate sunt cele cu materiile prime și cele salariale și reprezintă aproximativ **75 %** din totalul cheltuielilor înregistrate.

Cheltuielile indirecte înregistrate sunt:

- cheltuieli cu salariile indirecte și asigurările sociale;
- cheltuieli cu piesele de schimb;
- cheltuieli cu materialele consumabile;
- cheltuieli cu energia și apa;
- cheltuieli cu reparațiile;
- cheltuieli cu serviciile prestate de terți;
- cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor indirect productive.

Metoda aplicată este cea a calculației globale deoarece ciclul de fabricație este unul cu o durată redusă, iar fazele procesului de producție se repetă într-o succesiune de timpi reduși.

Etaple de înregistrare a costurilor sunt:

1. Stabilirea centrelor de calculație: secția de morărit, secția de panificație și secția de patiserie;
2. Colectarea cheltuielilor directe și indirecte
3. Repartizarea cheltuielilor indirecte asupra producției
4. Înregistrarea costului efectiv de producție
5. Înregistrarea diferențelor de preț

Situația cheltuielilor la secția de morărit este prevăzută în anexa 3.

Structurile organizatorice implicate în calculația costurilor activității de morărit sunt: secția morărit, biroul administrativ și de conducere, biroul desfăcere. Unitatea lucrează la o capacitate de 40 %, aproximativ 9 tone pe zi.

Principalele operațiuni specifice pe parcursul unei luni, în ordine cronologică și sistematică, fără divizarea procesului tehnologic sunt urmărite prin intermediul conturilor de gestiune din clasa a 9-a, detaliate pe articole de calculație.

Contabilitatea costurilor de producție se organizează astfel: cheltuielile de bază sau tehnologice se înregistrează în contul **921** „Cheltuielile activității de bază” structurat pe articole de calculație, iar cheltuielile indirecte de producție (comune ale secției) și cele generale de administrație se înregistrează separat în conturile **923** „Cheltuielile indirecte de producție” și **924** „Cheltuieli generale de administrație” pe feluri (articole) de cheltuieli specifice. La sfârșitul perioadei de gestiune aceste cheltuieli se virează în contul de calculație **921** „Cheltuielile activității de bază”, fără a efectua vreun calcul de repartizare.

Costul unitar efectiv (ct_{ue}) se calculează apoi prin diviziune simplă, folosind relația:

$$ct_{ue} = \frac{\sum_{i=1}^n Ch_{ei}}{Q_e},$$

unde:

Ch_e - cheltuieli efective pe articole de calculație;

i - articolele de calculație;

Q_e - volumul fizic al producției fabricate.

Pentru exemplificarea metodei globale presupuem următoarele etape specifice:

- 1) Colectarea cheltuielilor cu consumul de materii prime și materialelor în valoare de 141.982,41 lei, repartizate, conform tabelului 2.14., articolului contabil specific și anexa 3.

Tabelul 2.14 Cheltuielile cu materiile prime detaliate pe cheltuieli directe și indirecte și cheltuielile de desfacere și de administrație aferente

Nr. crt.	Categorie cheltuieli	Total cheltuieli	Cheltuieli directe	Cheltuieli indirecte	Cheltuieli de desfacere	Cheltuieli generale de administrație
1.	Cheltuieli cu materiile prime	132.027,87	132.027,87		-	8.092,74
2.	Cheltuieli cu materialele auxiliare	83,80			583,80	35,78
3.	Cheltuieli cu combustibilul	663,11			663,11	40,65
4.	Cheltuieli cu materialele de ambalat	184,88			184,88	11,33
5.	Cheltuieli cu piesele de schimb	1.034,05		1.034,05		63,38
6.	Cheltuieli cu materiale consumabile	7.488,70		7.488,70		459,03
	TOTAL	132611,67	132.027,87	8.522,75	583,80	8.128,52

Sursa: Calcule proprii

%	=	901			132.027,87	132.611,67
921		“Decontări interne privind cheltuielile”				
“Cheltuielile activității de bază”						
923					8.522,75	
“Cheltuieli indirecte de producție”						
924					8.128,52	
“Cheltuieli de administrație”						
925					583,80	
“Cheltuieli de desfacere”						

- 2) Colectarea cheltuielilor cu salariile, contribuțiile la asigurările și protecția socială, se realizează conform tabelului nr. 2.15, articolului contabil specific și anexa 3.

Tabelul 2.15 Colectarea cheltuielilor cu salariile, contribuțiile la asigurările și protecția socială

Nr. Crt.	Categorie cheltuieli	Total cheltuieli	Cheltuieli directe	Cheltuieli indirecte	Cheltuieli de desfacere	Cheltuieli generale de administrație
1.	Cheltuieli cu salariile	22.136,00	6.802,00	10.637,00	4.697,00	1.356,84
2.	Cheltuieli cu bonurile de masă	4.324,32	1.328,79	2.077,96	917,57	256,06
3.	Cheltuieli privind asigurările sociale	4.527,00	1.391,07	2.175,36	960,58	277,49
4.	Cheltuieli cu contribuția la fondul de șomaj	443,00	136,13	212,87	94,00	27,15
5.	Alte cheltuieli cu asigurările sociale	319,00	50,09	78,33	34,59	19,55
6.	Cheltuieli cu fondul de risc și accidente	221,40	68,03	106,39	46,98	13,57
	TOTAL	31.306,32	9.521,86	14.890,32	4.697,00	1.356,84

Sursa: Calcule proprii

%	=	901		31.306,32
921		“Decontări interne privind cheltuielile ”	9.521,86	
“Cheltuielile activității de bază”				
923			14.890,32	
“Cheltuieli indirecte de producție”				
924			1.356,84	
“Cheltuieli de administrație”				
925			4.697,00	
“Cheltuieli de desfacere”				

3) Colectarea cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor corporale în sumă de 3.291,36 lei repartizate conform tabelului 2.16, articolului contabil specific și anexei 3.

Tabelul 2.16 Colectarea cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor corporale

Nr. Crt.	Categorie cheltuieli	Total cheltuieli	Cheltuieli directe	Cheltuieli indirecte	Cheltuieli de desfacere	Cheltuieli generale de administrație
1.	Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	3.291,36	-	2.585,59	705,77	43,26

Sursa: Calcule proprii

%	=	901		3.291,36
923		“Decontări interne privind cheltuielile”	2.585,59	
“Cheltuieli indirecte de producție”				
924			43,26	
“Cheltuieli de administrație”				
925			705,77	
“Cheltuieli de desfacere”				

4) Obținerea din procesul de producție a produselor finite la costul prestabilit este reprezentată conform tabelului nr. 2.17 și articolului contabil specific:

Tabelul 2.17 Recepția de produse finite

Nr. Crt.	Produs	Proporție produse finite %	Cantitate Kg	Cost prestabilit	Valoare producție la cost prestabilit
1.	Făină 480	9	12.200	1,45	17.690
2.	Făină 650	66	93.450	1,35	126.157,5
3.	Făină 1350	8	13.500	1,15	15.525
4.	Făină 1750	1,5	2.450	1,15	2.817,5
5.	Tărâțe	15	46.900	0,60	28.140
6.	Plevă	0,5	2.600	0,08	208
	Total	100			190.538

Sursa: Calcule proprii

931	=	902	190.538,00	190.538,00
“Costul producție obținute”		“Decontări interne privind producția obținută ”		

5) Repartizarea cheltuielilor indirecte de producție în sumă de **31.849,14** lei:

921 "Cheltuielile activității de bază"	=	923 "Cheltuieli indirecte de producție"	<u>31.849,14</u>	<u>31.849,14</u>
---	---	--	------------------	------------------

6) Includerea în costul produselor a cotelor de cheltuieli generale de administrație:

921 "Cheltuielile activității de bază"	=	924 "Cheltuieli de administrație"	<u>12.091,08</u>	<u>12.091,08</u>
---	---	--------------------------------------	------------------	------------------

7) Includerea în costul produselor a cotelor de cheltuieli de desfacere:

921 "Cheltuielile activității de bază"	=	925 "Cheltuieli de desfacere"	<u>9.221,62</u>	<u>9.221,62</u>
---	---	----------------------------------	-----------------	-----------------

8) Calculul costului efectiv al producției obținute este reprezentat în tabelul 2.18 și în articolul contabil specific:

Tabelul 2.18 Calculul costului efectiv a producției obținute

Nr. Crt.	Produs	Proporție produse finite %	Cantitate Kg	Cost efectiv	Valoare producție la cost efectiv
1.	Făină 480	9	12.200	1,953	23.826,60
2.	Făină 650	66	93.450	1,483	138.586,35
3.	Făină 1350	8	13.500	1,264	17.064,00
4.	Făină 1750	1,5	2.450	1,264	3.096,80
5.	Tărâțe	15	46.900	0,659	30.907,10
6.	Pleavă	0,5	2.600	0,088	228,80
	Total	100			213.709,65

Sursa: Calcule proprii

902 "Decontări interne privind producției obținută"	=	921 "Cheltuielile activității de bază"	<u>213.709,65</u>	<u>213.709,65</u>
--	---	---	-------------------	-------------------

9) Calculul și înregistrarea diferențelor dintre costul standard și costul efectiv al producției finite obținute. Diferența de preț este de 23.171,65 lei, determinată ca rezultat al comparației dintre: - cost efectiv = 213.709,65 lei

- cost prestabilit = 190.538 lei

903 "Decontări interne privind diferențele de preț"	=	902 "Decontări interne privind producției obținută"	<u>23.171,65</u>	<u>23.171,65</u>
--	---	--	------------------	------------------

10) Decontarea costului efectiv al producției finite obținute:

901 "Decontări interne privind cheltuielile"	=	931 "Costul producției obținute"	<u>213.709,65</u>	<u>213.709,65</u>
---	---	-------------------------------------	-------------------	-------------------

11) Închiderea contului **903** „Decontări interne privind diferențele de preț”:

931 "Costul producției obținute"	=	903 "Decontări interne privind diferențele de preț"	<u>23.171,65</u>	<u>23.171,65</u>
-------------------------------------	---	--	------------------	------------------

Având în vedere faptul că modul de organizare a contabilității de gestiune rămâne la latitudinea fiecărei întreprinderi, în funcție de specificul activității și necesitățile proprii de conducere ale acesteia, modelul practic prezentat reprezintă doar una din variantele posibile care conduce la calcularea costului efectiv al producției finite.

2.4.2. Metoda de calculație pe comenzi

2.4.2.1. Elemente conceptuale ale metodei de calculație pe comenzi

Metoda de calculație pe comenzi este o metodă tradițională care se aplică în entitățile economice care au producție de serie sau individuală în care, după o succesiune de procedee tehnologice se obține un singur produs.⁸³

În cadrul S.C Compan S.A această metodă se aplică în secțiile de panificație și de patiserie. Obiectul de calculație îl constituie loturile de produse realizate în decurs de o lună, într-o singură secție. Fiecare produs fabricat, timp de o lună, se consideră aferent unei comenzi. Pentru produsele de panificație, pot exista comenzi individualizate, pentru anumite evenimente.

Contabilitatea analitică a consumurilor se va realiza pe fiecare comandă în parte. Fiecare document justificativ, care înregistrează consumuri (bon de consum, fișă limită de consum, bon de lucru, note de remediere), vor avea menționate numărul corespunzător comenzii pentru care s-au eliberat.

Documentele justificative vor fi prelucrate și înregistrate atât în contabilitatea financiară, cât și contabilitatea de gestiune. Comanda va primi un număr de înregistrare în momentul lansării în execuție, prin registre de comenzi. Împreună cu lansarea în execuție se deschid și fișele analitice de postcalcul, pe articole de calculație, pe secții.

⁸³ Chadwick L., *Contabilitate de gestiune*, Editura Teora, București, 2008, p. 75

Calculația costurilor prin metoda pe comenzi se poate prezenta conform figurii 2.8:

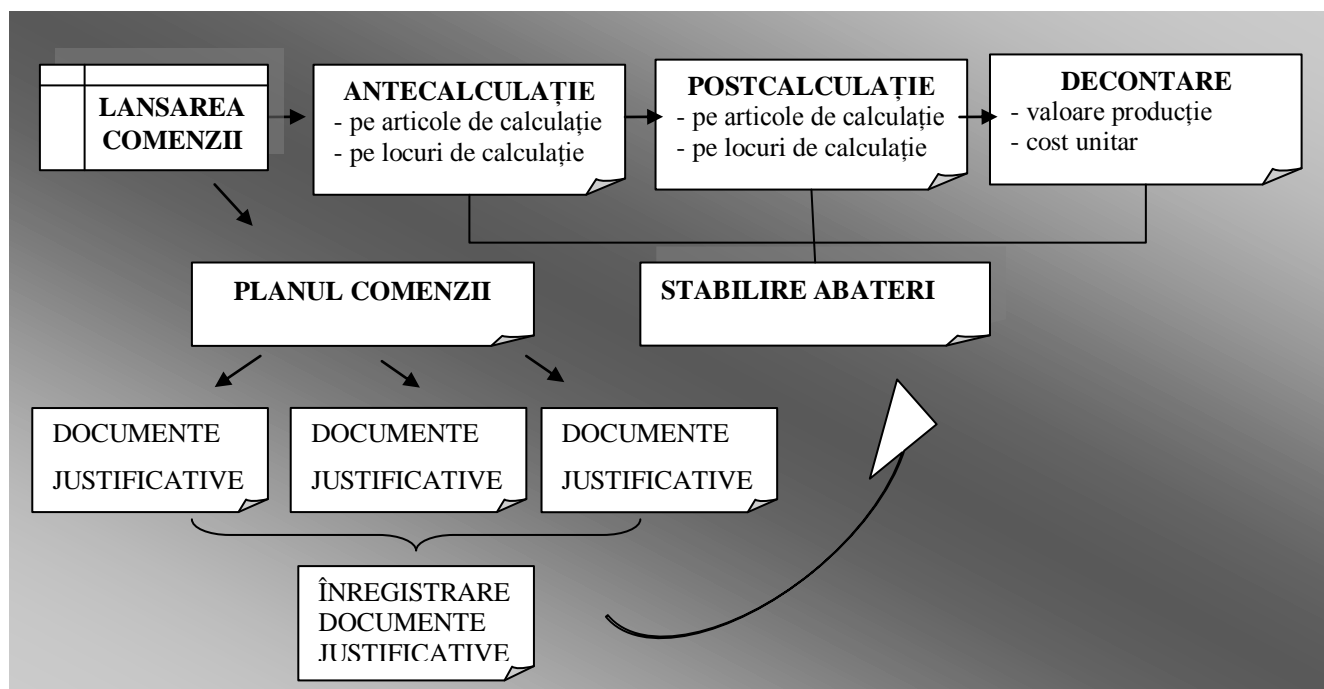


Figura 2.8 Sistemul informațional al metodei de calculație pe comenzi

Sursa: proiecție realizată de autor

Fluxul de înregistrare al operațiunilor procesului de producție este:

a. *La începutul lunii se deschid conturile* de gestiune, pe categorii de cheltuieli:

- 921 “Cheltuielile activității de bază” – detaliate pe fiecare secție, pe comenzi;
- 923 “Cheltuieli indirecte de producție” – detaliate pe feluri de cheltuieli, pe fiecare secție, pe fiecare comandă;
- 924 “Cheltuieli generale de administrație” – detaliate pe feluri de cheltuieli, conform nomenclaturii;
- 925 “Cheltuieli de desfacere” – detaliate pe feluri de cheltuieli, conform nomenclaturii.

b. *În cursul lunii*

- se înregistrează în ordinea cronologică toate operațiunile de consum, atât în contabilitatea de gestiune cât și în contabilitatea financiară;
- se înregistrează producția obținută la costul prestabilit/antecalculat, atât în contabilitatea de gestiune cât și în contabilitatea financiară.

c. *La sfârșitul lunii*

- se centralizează *cheltuielile directe și indirecte* din cadrul secțiilor, pe comenzile deschise;

- se repartizează cheltuielile indirecte, generale de administrație și de desfacere pe comenzi;
- se înregistrează diferențele dintre costul prestabilit și costul efectiv;
- se efectuează decontarea producției.

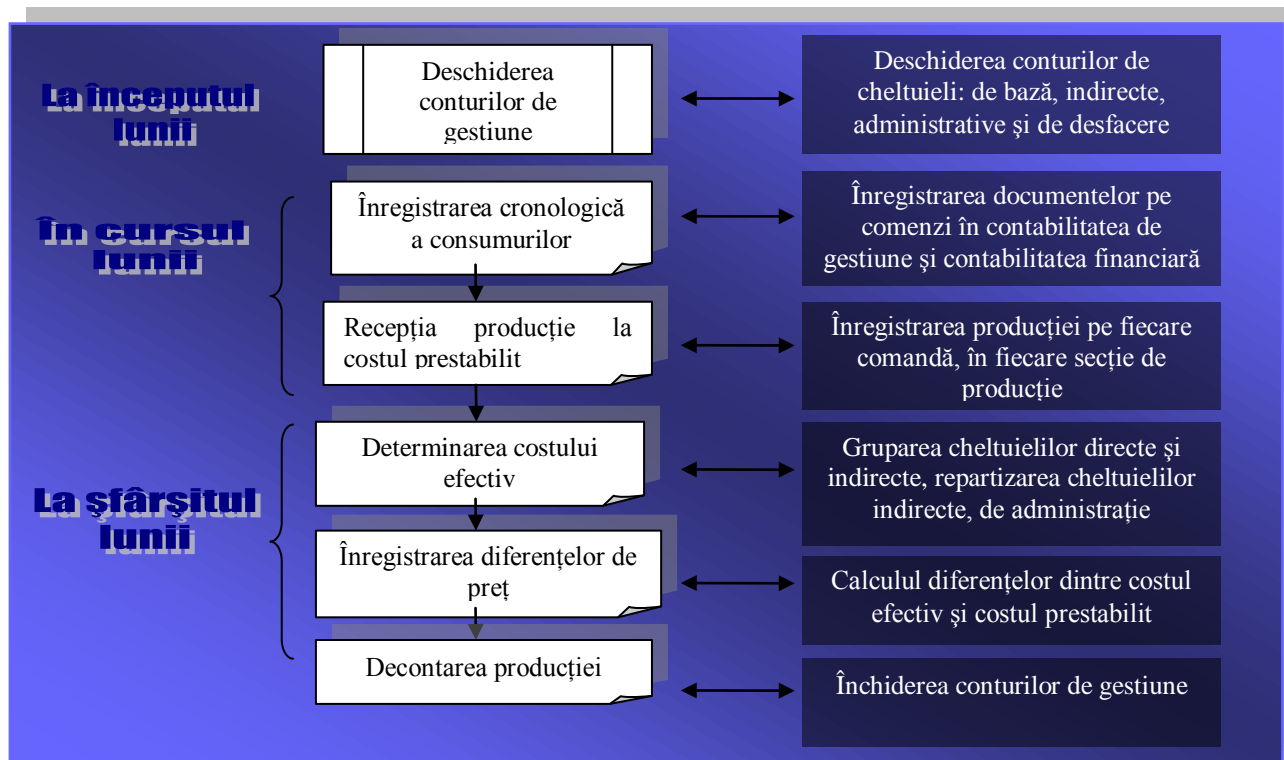


Figura 2.9 Fluxul de operațiuni specifice calculației costurilor pe comenzi

Sursa: proiecție realizată de autor

2.4.2.2. Metoda de calculație pe comenzi aplicată la S.C Compan S.A

Descrierea procesului de panificație

Procesul de producție pentru panificație este unul de scurtă durată. Etapele specifice în desfășurarea acestui proces sunt:

1. Depozitarea materiilor prime și materialelor auxiliare – formarea stocurilor se realizează conform rețetelor de fabricație și a comenzilor existente;
2. Pregătirea materiilor prime

Pentru a intra în procesul de producție făina parcurge anumite operațiuni de pregătire cum sunt: amestecarea loturilor de făină de calități diferite, pentru omogenizare în vederea obținerii unei pâini de calitate superioară, în funcție de calitatea glutenului, de alte caracteristici, iar proporția este stabilită în funcție de analizele de laborator; cernerea pentru eliminarea impurităților și afânarea prin aerisire;

3. Pregătirea materialelor auxiliare

Materialele auxiliare sunt: drojdia, sarea, apa tehnologică.

Pentru a putea fi folosită drojdia se amestecă cu apă caldă (30-35 °C) pentru a se obține un amestec omogen.

Sarea este dizolvată în prealabil, pentru o distribuție uniformă în masa aluatului, după care se filtrează pentru îndepărtarea impurităților.

Apa se aduce la temperatura aluatului, astfel încât aluatul să ajungă la sfârșitul frământatului la temperatura necesară.

4. Prepararea aluatului presupune o succesiune de operațiuni, de calitatea cărora este condiționată calitatea pâinii.

Dozarea materiilor prime și materialelor auxiliare se realizează conform rețetei de fabricație, dar proporțiile variază în funcție de calitatea fiecărei materii prime în parte.

Frământarea aluatului este operația care determină omogenizarea masei de aluat.

Fermentarea aluatului este operațiunea prin care aluatul este supus unei serii de procese prin care se afână și se maturizează.

Prelucrarea aluatului presupune o succesiune de operațiuni asupra aluatului până la introducerea în cuptor: divizarea, premodelarea, predospirea, și modelarea finală;

5. Coacerea este operațiunea de transformare a aluatului în produs finit;

6. Depozitarea pâinii;

7. Livrarea pâinii.

Organizarea procesului tehnologic depinde de liniile tehnologice. Există linii tehnologice rudimentare, parțial mecanizate, avansat mecanizate, complex mecanizate sau complet automatizate.

În cadrul firmei S.C. Compan S.A procesul tehnologic este mecanizat avansat. Conform tehnologiilor existente, procesul tehnologic este organizat pe comenzi, pe fiecare categorie de produs finit în parte, respectându-se etapele pentru fiecare produs finit. Cunoașterea în detaliu al procesului tehnologic, de către contabilitate în general și de către contabilitatea de gestiune în special, permite formarea unui flux informațional corect și eficient privind calculația costurilor.

Identificarea cheltuielilor directe și indirecte, informații esențiale de tip cost, depind de modul de structurare al procesului tehnologic.

Cheltuielile directe sunt individualizate pe fiecare produs din nomenclatorul de fabricație.

Cheltuielile directe, repartizate direct pe unitatea de produs sunt formate din:

- cheltuieli directe privind consumul de materii prime și materiale directe;
- cheltuieli cu salariile directe și datoriile sociale.

Procedeul folosit pentru programarea cheltuielilor directe este cel al ponderării cantităților cu prețurile. Este procedeul care determină cheltuielile care au la bază consumuri care pot fi exprimate cantitativ: consum de materii prime, materiale consumabile, energie electrică, apă tehnologică. Valoarea consumurilor pe unitate de produs se stabilește cu ajutorul formulei:

$Ch_i = Q_{ij} \times P_i$ unde,

Q_{ij} – cantitatea consumată din materia primă i care se identifică pentru produsul finit j

P – prețul unitar al materiei prime consumate;

Cheltuielile cu consumul de materii prime și materiale se determină conform specificației de materiale determinate prin formula:

$Ch_i = \sum (\text{norma de consum} \times P.U.) \times Q$

i = numărul de ordine din specificația de materiale

Calculul cheltuielilor salariale directe îl vom realiza luând în considerare:

- timpul de lucru, normele de lucru pentru fiecare operațiune;
- tariful de salarizare, conform nivelului de pregătire profesională;
- datoriile sociale aferente salariilor: C.A.S, C.A.S.S, C.F.S.

Calculul efectiv cu salariile directe se calculează pe baza formulei de calcul:

$Ch_j = \sum (\text{norma de muncă pe operații} \times \text{tarif orar}) \times Q$

j - număr curent al operației din fișa tehnologică

Programul cheltuielilor privind materiile prime directe și materialelor auxiliare, aferente comenzilor

Pentru exemplificarea metodei de calculație pe comenzi din cadrul S.C Compan S.A, am ales prezentarea calculației costurilor pe comenzi, pentru două sortimente de pâine: pâinea albă și pâine cu cereale.

Metoda pe comenzi se aplică la secțiile de panificație și patiserie, pentru produsele fabricate în decurs de o lună. Sunt considerate comenzi, totalitatea proceselor de fabricație pentru cele două sortimente, desfășurate în cursul unei luni calendaristice.

Astfel, produsele fabricate în secția de panificație sunt:

- pâine albă simplă – comanda A – 1.500.000 bucăți/lună;
- pâine albă superioară – comanda B – 750.000 bucăți/lună.

Cheltuielile înregistrate sunt:

1. Cheltuieli cu materiile prime și materialele:

- comanda A – 1.788.000 lei

- comanda B – 976.875 lei

2. Cheltuieli cu salariile și asigurările sociale aferente:

- comanda A – 292.305 lei

- comanda B – 146.152,5 lei

3. Total cheltuieli directe 3.203.332,5 lei, din care:

- comanda A – 2.080.305 lei

- comanda B – 1.123.028,5 lei

4. Cheltuieli indirecte – 55.975,62 lei

5. Total cost producție – 3.259.308,12 lei

6. Cheltuieli generale de administrație – 51.925,16 lei

7. Cheltuieli de desfacere – 51.920 lei

8. Total cost complet – 3.363.153,28 lei

Rezolvare:

1. Înregistrarea cheltuielilor cu materiile prime și materialele directe:

921 "Cheltuielile activității de bază" Comanda A Comanda B	=	901 "Decontări interne privind cheltuielile"	1.788.000 976.875	<u>2.764875</u>
---	---	--	----------------------	-----------------

2. Înregistrarea cheltuielilor cu salariile și asigurările sociale:

921 "Cheltuielile activității de bază" Comanda A Comanda B	=	901 "Decontări interne privind cheltuielile"	292.305 146.152,5	<u>438457,5</u>
---	---	--	----------------------	-----------------

3. Înregistrarea cheltuielilor indirecte de producție:

Cheltuielile indirecte de producție sunt: 55.975,62 lei

Repartizarea cheltuielilor pe cele două comenzi:

$K_{ch\ ind} = Ch\ ind / Ch\ dir = 55.975,62\ lei / 3.0933.332,5\ lei = 0,0180\ lei$

$Ch\ INDComanda\ A = 2.070.305\ lei * 0,0180\ lei = 37.265,5\ lei$

$Ch\ INDComanda\ B = 1.023.027,5\ lei * 0,0180\ lei = 18.414,5\ lei$

923 "Cheltuieli indirecte de producție" Comanda A Comanda B	=	901 "Decontări interne privind cheltuielile"	37.265,5 18.414,5	<u>55.680</u>
---	---	--	----------------------	---------------

4. Înregistrarea cheltuielilor generale de administrație:

Cheltuielile generale de administrație sunt: 51.925,16 lei

Repartizarea cheltuielilor pe cele două comenzi:

$K_{CGA} = Ch_{CGA} / Cost_{producție} = 51.925,16 \text{ lei} / 3.149.308,12 \text{ lei} = 0,0165 \text{ lei}$

$Ch_{CGA} \text{ Comanda A} = cost_{producție A} * K_{CGA} = 2.107.570,5 \text{ lei} * 0,0165 \text{ lei} = 34.774,91 \text{ lei}$

$Ch_{CGA} \text{ Comanda B} = cost_{producție B} * K_{CGA} = 1.041.442,0 \text{ lei} * 0,0165 \text{ lei} = 17.183,79 \text{ lei}$

924 "Cheltuieli generale de administrație" Comanda A Comanda B	=	901 "Decontări interne privind cheltuielile"		<u>51.958,7</u>
			34.774,91 17.183,79	

5. Înregistrarea cheltuielilor de desfacere

Cheltuielile de desfacere sunt: 51.920,38 lei

Repartizarea cheltuielilor pe cele două comenzi:

$K_{CGD} = Ch_{CGD} / producția \text{ marfă} = 51.920,38 \text{ lei} / 4.875.000 \text{ lei} = 0,01065 \text{ lei}$

$Ch_{CGD} \text{ Comanda A} = 3.000.000 \text{ lei} * 0,01065 \text{ lei} = 32.100 \text{ lei}$

$Ch_{CGD} \text{ Comanda B} = 1.041.442,0 \text{ lei} * 0,01065 \text{ lei} = 20.062,5 \text{ lei}$

Producția marfă este 4.875.000 lei, din care:

- comanda A: $1.500.000 \text{ lei} * 2 \text{ lei/buc} = 3.000.000 \text{ lei}$

- comanda B: $750.000 \text{ lei} * 2,5 \text{ lei/buc} = 1.875.000 \text{ lei}$

925 "Cheltuieli de desfacere" Comanda A Comanda B	=	901 "Decontări interne privind cheltuielile"		<u>52.162,5</u>
			32.100 20.062,5	

6. Înregistrarea producției la costul prestabilit:

Comanda A: $1.500.000 \text{ lei} * 1,560 \text{ lei/buc} = 2.340.000 \text{ lei}$

Comanda B: $750.000 \text{ lei} * 1,610 \text{ lei/buc} = 1.207.500 \text{ lei}$

931 "Costul producției obținute" Comanda A Comanda B	=	902 "Decontări interne privind producția obținută"		<u>3.547.500</u>
			2.340.000 1.207.500	

7. Repartizarea cheltuielilor pe comenzi:

a. cheltuieli indirecte

921 "Cheltuielile activității de bază" Comanda A Comanda B	=	923 "Cheltuieli indirecte de producție"	37.265,5 18.414,5	<u>55.680</u>
---	---	--	----------------------	---------------

b. cheltuieli generale de administrație

921 "Cheltuielile activității de bază" Comanda A Comanda B	=	924 "Cheltuieli generale de administrație"	34774,91 17.183,79	<u>51.958,7</u>
---	---	---	-----------------------	-----------------

c. cheltuieli de desfacere:

921 "Cheltuielile activității de bază" Comanda A Comanda B	=	925 "Cheltuieli de desfacere "	32.100 20.062,5	<u>52.162,5</u>
---	---	-----------------------------------	--------------------	-----------------

8. Înregistrarea diferenței de preț nefavorabile dintre costul efectiv și costul prestabilit:

Cost efectiv – cost prestabilit = 3.363.153,28 lei – 3.547.500 = - 184346,72 lei

903 "Decontări interne privind diferențele de preț"	=	902 "Decontări interne privind producția obținută "	184346,72	184346,72
--	---	--	-----------	-----------

Situație de calcul pe comenzi, cost efectiv, conform tabelului 2.19:

Tabelul 2.19 Repartizarea cheltuielilor pe cele două comenzi

Nr. Crt.	Categorie cheltuieli	Comanda A		Comanda B	
		Valoare	Unitar	Valoare	Unitară
1.	Cheltuieli directe	2.080.305	1,3802	1.123.027,5	1,3640
2.	Cheltuieli indirecte	37.265,50	0,0248	18.414,5	0,0246
	Cost producție	2.117.570,5		1.141.442,0	
3.	Cheltuieli generale de administrație	34.774,91	0,0232	17.183,79	0,0229
4.	Cheltuieli de desfacere	32.100,0	0,0214	20.062,5	0,0267
	Cost complet comercial	2.174.445,41	1,4496	1.078.688,29	1,4382

Sursa: calcule proprii

Cost prestabilit total: 2.174.445,41 + 1.078.688,29 = 3.253.133,7 lei

901“ Decontări interne privind cheltuielile”			
D			C
(10)	3.363.133,7	2.764.875	(1)
		438.457,5	(2)
		55.680	(3)
		51.958,7	(4)
		52.162,5	(5)
Rd	3.363.133,7	3.363.133,7	Rc
Tsd	3.363.133,7	3.363.133,7	Tsc

902“ Decontări interne privind producția obținută”			
D			C
(9)		3.547.500	(6)
	3.363.133,7	184346,72	(8)
Rd	3.363.133,7	3.363.133,7	Rc
Tsd	3.363.133,7	3.363.133,7	Tsc

903 “ Decontări privind diferențele de preț”			
D			C
(8)	184346,72	184346,72	(11)
Rd	184346,72	184346,72	Rc
Tsd	184346,72	184346,72	Tsc

D 921“ Cheltuielile activității de bază” C			
(1.A)		3.363.133,7	(9)
1.788.000			
(1.B)	976.875		
(2.A)	292.305		
(2.B)	146.152,5		
(7a.A)	37.265,5		
(7a.B)	18.414,5		
(7b.A)	34.774,91		
(7b.B)	17.183,79		
(7c.A)	32.100		
(7c.B)	20.062,5		
Rd	3.363.133,7	3.363.133,7	Rc
Tsd	3.363.133,7	3.363.133,7	Tsc

D 923“ Cheltuieli indirecte”			
D			C
(1.A)	37265,5	55.680	(7)
(1.B)	18.414,5		
Rd	55.680	55.680	Rc
Tsd	55.680	55.680	Tsc

D 924 “Cheltuieli generale de administrație” C			
(1.A)		51.958,7	(7)
34.774,91			
(1.B)	17.183,79		
Rd	51.958,7	51.958,7	Rc
Tsd	51.958,7	51.958,7	Tsc

D 925“ Cheltuieli de desfacere”			
D			C
(1.A)	32.100,0	52.162,5	(7)
(1.B)	20.062,5		
Rd	52.162,5	52.162,5	Rc
Tsd	52.162,5	52.162,5	Tsc

D 931 “Costul producției obținute” C			
(11)		3.363.133,7	(10)
3.253.050			
110.083,7			
Rd	3.363.133,7	3.363.133,7	Rc
Tsd	3.363.133,7	3.363.133,7	Tsc

2.5. Metode moderne de calculație a costurilor

Progresele realizate în perfecționarea producției au făcut să devină tot mai evidente aspectele de tradiționalism și conservatorism ce se manifestă în domeniul calculației costurilor. Ca o reacție la acestea s-a căutat perfecționarea continuă a procedeeelor și tehnicilor de calculație prin formularea unor metode de calculație adecvate stadiului de perfecționare a tehnologiei producției⁸⁴.

Evoluția tehnologiilor a determinat modernizarea metodelor de calculație a costurilor și dezvoltarea metodologiei de calculație prin concepte și procedee noi, eficiente în noile condiții.

2.5.1. Costul ciclului de viață

Controlul operațiilor economice, proceselor economice și sectoarelor de activitate și implicit a costurilor este o prioritate a managementului. Controlul costurilor este un deziderat urmărit de managerii de la toate nivelurile piramidei ierarhice.

Este important ca aceștia să privească produsul, de-a lungul vieții sale în cadrul firmei. Să înțeleagă faptul că un produs este un rezultat al actului de concepție, un rezultat al deciziei de lansare și fabricare, iar ulterior de retragere din portofoliul de produse. Pentru a crește performanțele acestui produs trebuie urmărite și deciziile adaptate continuu.

În prezent, într-un mediu economic caracterizat printr-un număr ridicat de entități cu profil de morărit și panificație, oferta trebuie adaptată permanent, în limita tehnologiilor existente.

S.C Compan S.A. are un portofoliu de produse, promovat pe ideea calității și a tradiției pe care firma o are în județul și municipiul Iași. Acest principiu a funcționat și funcționează, firma a înregistrat o cifră de afaceri ridicată, ocupând un loc fruntaș pe piața de profil din județ. Înființarea în ultimii ani a unui număr din ce în ce mai mare de întreprinderi cu același profil, ridică semne de întrebare în privința menținerii segmentului de piață și determină reevaluarea ofertei de produse.

Lansarea unui nou produs, însă, impune costuri ridicate de mai multe categorii:

- costuri de cercetare, promovare;
- costuri privind achiziționarea echipamentelor tehnologice;
- costuri cu lansarea noului produs;

⁸⁴ Budugan D., Berheci I., Georgescu I., Bețianu L., *Contabilitate de gestiune*, Editura C.E.C.C.A.R, București, 2007, p.245

- costuri de fabricație.

În mod cert evoluția cheltuielilor, veniturilor și profitului este fluctuantă, de-a lungul vieții produsului. În prima perioadă de viață costurile sunt mai ridicate, iar veniturile mai mici; în perioada de creștere veniturile sunt mai ridicate, iar în perioada de declin veniturile scad, cheltuielile fiind constante.

Atunci când un produs nu mai este eficient, se poate decide renunțarea la acesta, însă nu întotdeauna. Analiza și înregistrarea datelor privind costurile activităților trecute este numai o latură a contabilității de gestiune.

Managerii sunt preocupați și de costurile care vor apărea în viitor sau de cele “neșteptate”⁸⁵, nivelul acestora stând la baza unor decizii de aprovizionare și producție, precum și a unor politici de prețuri.

Spre exemplu dacă firma are în portofoliu un produs cu un “brand” bun, de numele căruia este legat prestigiul unității, se poate decide fabricarea acestuia în continuare, pentru menținerea cotei de piață (biscuiții Poieni).

Costul produsului calculat pe baza întregului flux tehnologic de producție, numit și durata ciclului de viață constă în “acumularea costurilor activităților care survin în cursul întregului ciclu de viață al unui produs, de la conceperea sa până la abandonarea lui de către producător și consumator”⁸⁶.

Această metodă nu este aplicată pe scară largă, însă utilizarea ei se impune, deoarece, preferințele consumatorilor sunt din ce în ce mai diversificate și mai înalte, în ceea ce privește calitatea alimentelor, a conținuturilor nutritive, sănătoase.

Axarea pe o gamă redusă de produse, chiar dacă sunt de calitate, nu poate asigura existența firmei pe termen lung. Abordarea calculației costurilor produselor, cu includerea costurilor de cercetare, dar și de scoatere din fabricație a produselor este absolut necesară.

Reprezentarea costurilor asociate cu durata de viață a unui produs este cea din figura 2.10.

Se observă că un produs are un parcurs de-a lungul timpului sinuos, ascendent, iar ulterior fabricației, descendent: lansare, creștere, maturitate și declin. Estimarea cât mai precisă a perioadei de timp aferente ajută la evitarea subevaluărilor.

⁸⁵ Bouquin H., *Contabilitate de gestiune*, traducere și studiu introductiv Tabără N., Editura TipoMoldova, Iași, 2004, p. 167

⁸⁶ Berliner C., Brimson J. A., *Cost management for today's advanced manufacturing. The CAM-1 Conceptual Design*, Harvard Business School, Boston, 2007, p. 235

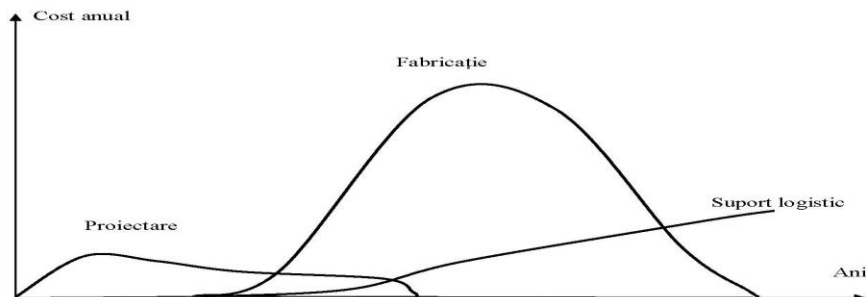


Figura 2.10 Costul ciclului de viață a produsului

Sursa: Berliner C., Brimson J.A., *Cost management for today's advanced manufacturing. The CAM-1 Conceptual Design*, Harvard Business School, Boston, 2007, p. 204

Să calculăm de exemplu, costurile lansării unui produs nou de panificație, în condițiile existenței tehnologiilor de fabricație:

Costurile pentru activitatea de cercetare sunt următoarele:

- costuri cu cercetarea pieței – 5.000 lei
- costuri cu perfecționarea a 2 angajați – 2.000 lei
- costuri de materii prime pentru exersarea rețetei – 4.000 lei
- costuri cu energia electrică – 1.000 lei

Se constată că pentru activitatea de cercetare se înregistrează cheltuieli în valoare de **10.000 lei**.

Costurile cu lansarea noului produs:

- costuri cu publicitatea – 3.000 lei;
- costuri cu materialele promoționale/ testere – 2.000 lei.

În această etapă se constată cheltuieli de **5.000 lei**

Costurile de cercetare și de lansare se includ în cheltuielile curente ale lunii, dar ele vor trebui luate în calculul costurilor produselor viitoare.

Din acest motiv, luarea în calcul doar a cheltuielilor curente pentru determinarea costului efectiv pentru fabricarea unui produs nu exprimă costurile reale ale acestuia, din amonte.

Produsele de panificație, de regulă nu solicită cheltuieli prea mari, în cazul schimbării sortimentelor fabricate, nici schimbarea liniilor tehnologice. Viața produselor este de lungă durată, iar rata de abandon este, de regulă, redusă.

2.5.2. Metoda Target Costing

Metoda Target⁸⁷ Costing este o metodă de stabilire a prețurilor de întreprinderi în funcție de piață. Aceasta este considerată ca fiind un instrument de management al costurilor, pentru reducerea costului total de producție, pe tot parcursul ciclului de viață cu ajutorul departamentelor de producție, tehnic, cercetare și proiectare. Ea se axează în special pe noile produse care sunt foarte expuse în privința prețurilor și vândute pe o piață extrem de competitivă⁸⁸.

Metoda are în vedere costul maxim de producție care poate fi înregistrat, astfel încât societatea să obțină marja de profit dorită pentru un produs, la un preț impus. Această tehnică implică următoarele concepte: prețul impus de piață, marja de profit dorită, costul țintă și costul admisibil.

Condițiile actuale economice impun firmelor realizarea produselor de o calitate superioară, într-un timp cât mai scurt și la prețuri cât mai mici.

Metoda Target-Costing⁸⁹ a fost dezvoltată în Japonia, în anii 1980 și se bazează pe ideea că prețul de vânzare al unui produs este fixat de piață. Această teorie este în prezent mai mult decât o realitate, indiferent de mărimea costurilor de producție, prețul impus de piață este definitoriu și determină în mod direct profitul producătorului.

Chiar dacă managerii și-au stabilit o marjă de profit, care ar trebui să fie obținută prin vânzarea unui produs, piața este cea care dictează profitul real, prin echilibrarea cererii cu oferta.

Este mai mult decât evident că un produs de panificație asemănător sau identic cu cele existente pe piață, dacă va avea un preț mai mare nu va fi preferat de cumpărători. Prețuri ridicate se pot menține doar la produsele care au caracteristici specifice și care se individualizează pe piața bunurilor de consum. Astfel, inginerii specialiști în panificație, prin aplicarea acestei metode, ar trebui să-și adapteze rețetele de fabricație, astfel încât să înregistreze costuri care să respecte normele de calitate, care să asigure un profit rezonabil. Misiunea este dificilă, însă obligatorie pentru menținerea produselor și întreprinderii pe piață.

Astfel, se pot identifica următoarele elemente: prețul de vânzare stabilit de biroul de marketing; marja de profit impusă de administratori și costurile de producție stabilite de echipa de specialiști (ingineri, maiștri) și contabilitate.

⁸⁷ <http://en.wikipedia.org>

⁸⁸ Burrows G., Chenhall R.H., *Target Costing First and Second Comings*, Accounting History Review, 2012

⁸⁹ Tabără N., Briciu S., *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*, Editura TipoMoldova, Iași, 2012, p. 128

Costul de producție poate fi, în această situație: cost țintă și cost admisibil. Costul țintă, este cel care este impus de dorința acționarilor, pe de o parte, prin stabilirea unei marje a profitului, iar costul admisibil este cel care poate fi atins, calculat prin însumarea cheltuielilor directe și indirecte. Entitatea economică nu poate acționa decât asupra ultimelor două elemente, piața fiind suverană în luarea acestei decizii.

Aplicarea metodei Target-Costing la S.C. Compan S.A este posibilă, dacă se îndeplinesc următoarele condiții:

- realizarea de produse de serie mai mică, care să se poată adapta ușor la cerințele pieței;
- introducerea metodelor moderne de calculație a costurilor;
- introducerea de tehnologii automatizate de producție;
- introducerea unor sisteme de gestionare a bazelor de date (SAP, ERP).

Aplicarea acestei metode impune anumite etape:

1. Stabilirea prețului-țintă, conform studiilor de piață;
2. Stabilirea marjei profitului de către administratori, manageri;
3. Stabilirea costului țintă prin calcularea diferenței dintre prețul de vânzare și marja de profit.

Vom aplica această metodă, în următorul exemplu:

Firma hotărăște lansarea unui nou produs de panificație, *pâine de secară cu semințe de floarea soarelui*, 500 g. Se va folosi unul din cele 4 cuptoare, fiecare cu o capacitate de 3000 de pâini pe zi, respectiv 90.000 pe lună, pentru o perioadă de 2 ani.

Conform estimărilor, se stabilesc trei momente în viața produsului:

- a. lansare – primele 3 luni;
- b. creștere – 12 luni;
- c. maturitate – 6 luni.

Capacitatea de folosință a acestei linii de fabricație se estimează că va fi astfel: 80 % în faza de lansare, 90 % în faza de creștere și 100 % în faza de maturitate.

Biroul de marketing a precizat că prețul de vânzare impus de piață este de 10 lei.

Consiliul de Administrație urmărește o marjă de profit de 15%, în faza de lansare 20 % și 25 %, în următoarele etape. De asemenea, datorită fidelizării contractelor, prețul materiilor prime înregistrează o scădere pentru fazele de creștere și maturitate. Situația este prezentată în anexa 3

După o analiză a evoluției indicatorilor economici am observat următoarele aspecte:

- în faza de lansare se înregistrează costuri mai ridicate cu materiile prime și cu publicitatea, fapt ce determină neatingerea obiectivului de 15 % de profit cerut de administratori; costul estimat este cu 0,1884 lei/buc mai mare decât costul țintă;

- în faza de creștere administratorii au impus o cotă de profit de 20 %, în valoare de 0,6 lei/buc, și un cost țintă de 2.4 lei/buc; și în această fază costul estimat depășește costul țintă cu 0,0181 lei/buc, chiar dacă a scăzut prețul materiilor prime și cheltuielile cu publicitatea; acest fapt s-a înregistrat datorită creșterii marjei de profit;

- în faza de maturitate administratorii au impus o cotă de profit de 25 %, în valoare de 0,75 lei/buc, și un cost țintă de 2,25 lei/buc; și în această fază costul estimat nu mai depășește costul țintă, și se înregistrează o depășire a acestuia cu 0,0427 lei/buc; acest fapt este datorat scăderii prețului materiilor prime și cheltuielilor cu publicitatea, dar și creșterii volumului producției;

În toate cele trei faze ale vieții produsului se înregistrează profit, chiar dacă nu la cotele așteptate de administratori.

Target Costing reprezintă o metodă eficientă de conducere a activității prin costuri. Din acest studiu se constată următoarele aspecte:

- activitatea întreprinderii trebuie orientată către piață, mai exact asupra prețurilor impuse de aceasta;
- urmărirea evoluției costurilor de-a lungul întregii vieți prognozate a produsului;
- cunoașterea și controlul cheltuielilor printr-un tablou de bord;
- cuantificarea și compararea costurilor țintă, a costurilor estimate și a celor efective;
- adaptarea activității privind realizarea produsului și deciziilor operative și strategice, conform condițiilor impuse de piață;

Evaluarea costului estimat exprimă costul complet unitar calculat pe baza datelor din contabilitate, în cazul perfecționării produselor existente sau pe baza datelor de proiectare, în cazul dezvoltării de noi produse.

Metoda costurilor-țintă (Target-Costing) nu poate fi aplicată individual, ci trebuie înglobată în contextul unui management strategic avansat al produselor, cu utilizarea tehnologiilor informatice sistemice și într-o metodă de calculație a costurilor modernă, dinamică, așa cum este metoda Activity Based Costing (ABC).

2.5.3. Metoda Kaizen Costing sau gestiunea continuă a costului

Kaizen Costing⁹⁰ reprezintă termenii japonezi, *kai* - schimbare și *zen* – bine, schimbare în bine sau îmbunătățire continuă. Kaizen Costing presupune o creștere graduală la standarde tot mai înalte a producției, prin îmbunătățirea calității și reducerea deșeurilor, prin îmbunătățiri mici, dar continue, care implică tot personalul, de la executiv până la lucrătorii de la cel mai scăzut nivel. Ea poate fi considerată o metodă proactivă, care promovează principiul că, nimic nu este perfect și totul este perfectibil, dacă toți angajații sunt implicați și au putere de decizie, la nivel operativ, prin delegarea responsabilităților.

Împuternicirea angajaților este descrisă de către susținătorii metodei, ca numitor comun pentru tehnicile manageriale moderne. Astfel, angajatul este inteligent, ființă responsabilă, creativă, și, prin urmare, constituie o resursă productivă pentru companie. Practic, este vorba de delegarea responsabilităților, care pune accent pe etică, interes pentru rezultatele companiei.

Se aplică pentru produsele aflate în fabricație și se urmărește o diminuare a costurilor printr-o utilizare mai eficientă a resurselor materiale și umane, prevăzute în standarde, dar și printr-o utilizare mai eficientă a tehnologiilor.

Metoda Kaizen Costing vine în completarea metodei Target Costing, în sensul că se urmărește ajustarea costurilor prin revenirea asupra condițiilor impuse de rețetele de fabricație, asupra tehnologiilor alese, spre deosebire de metoda Target Costing, care se aplică pornind de la prețul de vânzare.

Aspectele tehnice ale acestor metode sunt diferite, însă obiectivul lor este același: *reducerea continuă a costurilor*, conform tabelului 2.20.

Acest lucru este posibil printr-o viziune globală și efectuând o analiză a proceselor conform și activităților generatoare de costuri, conform principiilor ABC.

Metoda Kaizen Costing presupune ca după implementarea unui produs, o echipă formată din ingineri de producție, contabili de gestiune, ingineri de sistem, să reia tot procesul de planificare, implementare, calculație pentru creșterea eficienței.

Metoda Kaizen Costing promovează ideea creșterii performanțelor tehnice ale utilajelor și creșterea competențelor angajaților prin cursuri de formare continuă.

Pentru secția de morărit a S.C Compan s-ar impune următoarele măsuri:

- setarea comenzilor pentru obținerea unor sortimente de produse care să asigure un profit ridicat, adică cele mai mari vânzări; de exemplu, dacă sunt efectuate setări pentru

⁹⁰ <http://www.businessdictionary.com/definition/kaizen.html>, accesat 15.01.2012

obținerea făinii 480, ponderea acesteia este mai mare, iar cantitatea de tărațe este mai mică, față de făina 000, care generează o cantitate mai mare de tărațe, iar prețul de piață este mai mare;

- perfecționarea personalului prin cursuri de formare continuă, la secția de panificație, brutarii și patiserii trebuie să participe la cursuri de formare continuă, pentru a-și actualiza cunoștințele privind tendințele în domeniu (tehnologii de fabricație, calitatea materiilor prime);

- încurajarea angajaților în implicare în procesul decizional, la nivelul fiecărui loc de muncă, în calitate de specialiști pentru anumite etape ale procesului de fabricație;

Tabelul 2.20 Analiză comparativă între metodele Target costing și Kaizen costing

Target costing	Kaizen costing
<i>Asemănări</i>	
<ul style="list-style-type: none"> - sunt metode de gestiune modernă a costurilor; - urmăresc reducerea continuă a costurilor; - sunt aplicate de-a lungul ciclului de viață a produsului; - solicită efortul colectiv pentru realizarea obiectivelor; - efortul continuu de identificare a posibilităților de reducere a costurilor pot duce la scăderea performanțelor angajaților; - pun accent pe fidelizarea și atașamentul angajaților față de firmă prin mai multe tehnici, de exemplu recrutarea studenților și angajarea lor la absolvire; - sunt promovate valorile umane și este dezvoltată cultura pentru muncă 	
<i>Deosebiri</i>	
<ul style="list-style-type: none"> - punctul de pornire al demersului este prețul de vânzare impus de piață; - se aplică produselor noi, care se intenționează să fie incluse în portofoliul firmei; - personalul implicat în elaborarea procedurilor specifice sunt specialiștii, de la nivelul superior al piramidei ierarhice, directori de producție, responsabili de sisteme informatice, contabili șefi, directori economici 	<ul style="list-style-type: none"> - punctul de pornire este standardul de fabricație; - se aplică produselor existente, lansate deja în producție; - este implicat tot personalul, inclusive cel de la nivelul inferior al piramidei ierarhice, operatori, care au delegate dreptul de a identifica căi de perfecționare al procesului de producție, de transport.

Sursa: proiecție realizată de autor

Ambele metode au fost descoperite și dezvoltate de către industria japoneză, care are o cultură cu un anumit specific, recunoscut pe plan internațional. Astfel, în industria japoneză a fost adusă în prim plan producția și contabilitatea, considerate în alte state, Statele Unite, Marea Britanie, ca aparținând clasei sociale de mijloc.

Aceste metode abordează practic o nouă mentalitate de organizare a întreprinderilor. Industria⁹¹ și producția sunt considerate sectoare de prim rang. Față de Marea Britanie de exemplu, în Japonia, inginerii devin mai frecvent, membrii consiliilor de administrație. Transformarea socială a Japoniei din secolul XX, a dus la integrarea oamenilor de afaceri – ca oameni de afaceri – în elita structurilor cu putere de conducere.

Altfel spus, specialiștii care cunosc cu adevărat procesul de producție, desfacere, au cunoștințe cu un mare caracter practic, participă la luarea deciziilor operaționale și strategice ale firmelor.

Aceste tehnici de calculație a costurilor, impun și metoda de calculație a costurilor, precum și stilul de management.

2.5.4. Costurile aferente managementului întreprinderii

Contabilitatea de gestiune încearcă furnizeze managerilor informațiile necesare deciziilor prin instrumente și tehnici precise.

Sistemul informațional creat de contabilitatea costurilor și cea financiară trebuie să determine luarea celei mai bune decizii. Dar, costul cel mai bun, nu este neapărat costul cel mai scăzut⁹², ci cel care survine în locul și în momentul oportun, care parvine utilizatorului la momentul oportun și care oferă precizia dorită.

Managementul utilizează informația de tip cost în următoarele direcții:

- planificare activităților și resurselor prin stabilirea unui program;
- bugetarea resurselor materiale și umane;
- operaționalizarea programului prin desfășurarea activităților de producție.

Planificarea resurselor se realizează pentru perioade diferite, de regulă anual sau pentru mai mulți ani, planificare strategică. Acest moment este unul dificil, mai ales pentru că în alegerea unei acțiuni sau desfășurarea unui proces este necesară realizarea unei selecții impuse de resursele materiale, financiare și umane limitate. Informațiile de tip cost necesare în acest moment sunt cele ce privesc costul total al fiecărei activități, parte a unui proces economic, pentru stabilirea *bugetelor estimative*.

⁹¹ Jones M. Jones, Munday M., Brinn T., Article: *Speculations on barriers to the transference of Japanese management accounting*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 1998, Vol. 11 Issue 2, pp. 204 – 215

⁹² Budugan D., *Costurile în ciclul de viață al produsului*, Analele Științifice ale Universității “Alexandru Ioan Cuza”, Iași, 2005, p. 109

Având în vedere că programarea activității economice se realizează la nivelul superior al piramidei ierarhice, este important ca elementele de cost de la baza piramidei ierarhice să fie măsurabile corect, pentru a fi surprinse în proiectările managerilor.

În această situație, contabilitatea de gestiune folosește informații de tip cost anterioare pentru realizarea previziunilor viitoare, prin stabilirea costurilor estimative.

Activitatea operațională, de exploatare implică toate funcțiile de management, dar se referă la managementul de la nivelul inferior al piramidei ierarhice. La acest nivel managerii sunt preocupați de îndeplinirea sarcinilor atribuite în activitatea de planificare.

Cunoașterea în timp util a costurilor constituie un element important în luarea deciziilor și stabilirea strategiilor pe termen mediu și lung.

Înregistrarea datelor contabile privind operațiunile economice care au avut loc în trecut este doar un aspect legat de contabilitatea de gestiune. Denumirea de contabilitate managerială subliniază rolul previzional al acesteia. Dacă asupra costurilor trecute nu se mai poate acționa, cu siguranță cele care apar în viitor sunt preocuparea principală a managerilor. Capacitățile profesionale, buna cunoaștere a proceselor desfășurate în entitate permit acestora anticiparea evoluției economice atât a mediului intern, cât și a mediului extern. Managerii de top se remarcă prin deciziile luate care privesc viitorul, nu cei care analizează corect trecutul.

La orice nivel s-ar afla managerul “gestionează” de fapt domeniul său de responsabilitate, declanșând acțiuni în scopul obținerii unui efect maxim cu un efort minim. În timp ce gestiunea menține echilibrul, conducerea definește strategia obținerii acestui echilibru maxim⁹³.

Perfecționarea activității economice și optimizarea rezultatelor poate avea ca bază evaluarea continuă a personalului, identificarea punctelor ce pot fi îmbunătățite privind politica de personal. Realitatea economică a entității demonstrează că se înregistrează fluctuații în ceea ce privește rezultatele înregistrate. Astfel, pot exista consumuri nejustificate de energie electrică, materii prime, materiale, umane toate numindu-se în contabilitatea de gestiune costuri ascunse. Dificultatea în a controla costurile ascunse este evidentă, ele nefiind vizibile, ușor de identificat reprezintă punctul cheie în care entitatea poate trece de la profit la pierdere, fără ca managerii să poată interveni. În aceste condiții deciziile de management trebuie să realizeze corelații între aspectele economice și cele sociale.

Costurile ascunse nu pot fi identificate prin metodele de calculație a costurilor tradiționale, Ele sunt încorporate în alte costuri calculate, iar dimensiunile acestora sunt practic imposibil de determinat.

⁹³ Horomnea E., *Informația contabilă și procesul decizional*, Revista Gestiunea și Contabilitatea firmei, nr. 5/1998

Un cost vizibil se poate defini, cuantifica, deci controla, însă unul ascuns nu are nicio caracteristică asemănătoare. Identificarea unui astfel de cost poate duce managementul către performanță.

Prin natura activităților desfășurate, firmele acumulează cheltuieli excesive de funcționare contraperformante, productivitate insuficientă, respectiv costuri ascunse.

Disfuncționalitățile generate de anomalii, perturbații sau abateri între funcționarea cerută firmei și cea constatată sunt clasificate în șase categorii, și anume:

- mediul de muncă;
- organizarea muncii;
- gestionarea timpului;
- comunicarea – coordonarea – urmărirea obiectivelor;
- formarea integrată;
- organizarea strategică.

Toate aceste categorii constituie atât elemente de justificare ale funcționării, cât și variante pentru oferirea de soluții privind înlăturarea inconvenientelor generate entității economice.

Costurile ascunse sunt determinate de următoarele cauze: lipsa de la locul de muncă, accidente de muncă, înlocuirea personalului calificat cu unul necalificat, nivelul calitativ al producției și nivelul productivității. În cadrul entităților nu există mijloace și tehnici pentru măsurarea costurilor generate de absenteism sau cele determinate de fragmentarea nejustificată a programului de lucru. În aceste condiții trebuie calculate salariile suplimentare achitate angajaților care suplinesc munca persoanelor absente, dar și a celor aflați în concedii medicale.

Contabilitatea tradițională nu abordează problematica legată de costurile ascunse. În condițiile economiei actuale, aceste costuri ascunse pot fi extrem de importante pentru firmă. Identificarea lor se poate realiza printr-un studiu socio-economic intern.

Angajații au un rol extrem de important în reducerea costurilor ascunse, iar participarea acestora la cursuri de formare continuă și de dezvoltare a interesului pentru creșterea profitului întreprinderii. Am constatat că aceste disfuncționalități sunt de cele mai multe ori legate de resursele umane existente la dispoziția firmei. Oricare salariat poate cauza, în anumite situații disfuncționalități. Reducerea acestora se poate realiza prin aplicarea de tehnici de management, de dezvoltare a culturii instituționale.

Evaluarea costurilor ascunse se efectuează extracontabil, nefăcând parte din vreo analiză a conturilor de cheltuieli și de venituri. Aceasta se bazează pe determinarea foarte precisă a

disfuncționalităților și consecințelor lor, cât mai din interiorul entității, de către angajații implicați direct.

Ca urmare, decizia managerului unei firme de a culege informații adiționale va induce costuri suplimentare, încorporate în cheltuielile firmei, dar difuzate între diferite conturi de cheltuieli (clasa 6 - „Conturi de cheltuieli”).

De asemenea, pot fi afectate și toate conturile de venituri (clasa 7 - „Conturi de venituri”) deoarece ele evaluează non-venituri: totalul acestor costuri este redus prin existența non-veniturilor care diminuează contul de rezultate.

2.5.5. Managementul strategic al costurilor

Întreprinderile prezintă un sistem informațional al contabilității costurilor integrat în sistemul informațional contabil, care colectează informațiile contabile de la nivelul inferior al piramidei ierarhice, se centralizează și prelucrează la nivelul departamentului sau biroului de contabilitate. Managerii contabili interpretează informațiile furnizate de cele două contabilități și fundamentează deciziile lor. Artă conducătorului este de a percepe, dacă se poate anticipat, momentul în care echilibrul dintre rezultate și efort minim este stabilit și care este mărimea prețului care trebuie plătit pentru realizarea obiectivului propus⁹⁴.

Entitățile economice din România aplică în prezent metode de calculație a costurilor tradiționale, care au drept caracteristici:

- exploatarea capacităților de producție la parametri maximi; utilizarea continuă a tuturor resurselor entității economice;
- stabilirea prețurilor se face centralizat de către Consiliul de Administrație, fără a se apela la tehnici moderne de testare și analiză a pieței;
- stabilirea responsabilităților se face în mod aleatoriu, fără a se stabili o corelație între competențele profesionale și atribuțiile alocate, iar reponsabilitatea pentru nivelul costurilor revine, de regulă, contabilului de gestiune, fără a se identifica cauza generatoare;
- efectuarea calculului costului se realizează post- factum, după înregistrarea cheltuielilor în contabilitate, conform documentelor justificative, fără a avea un rol activ în gestionarea resurselor;

⁹⁴ Horomnea E., *Fundamentele științifice ale contabilității. Doctrină. Concepte. Lexicon.*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2008, p.175

- lipsa analizei profitului pe produs prin colectarea cheltuielilor în mod global, pe categorii mari, fără a se determina relații directe între costuri, venituri, profit și produse;

Limitele metodelor de calculație a costurilor aplicate, în prezent, în entitățile economice din România sunt:

- administrarea producție și contabilitatea de gestiune sunt lemente structurale distincte, fără obiective stabilite în comun, de către persoane cu competențe diferite;
- colectarea cheltuielilor și repartizarea acestora asupra purtătorilor de cost se realizează prin coeficienți de repartizare, nerelevanți pentru calculul costului complet sau pe produs;
- diferențe temporale mari între colectarea informațiilor contabile de gestiune și realizarea analizelor financiar contabile, care fac imposibilă luarea deciziilor operative, de gestionare eficientă a resurselor, în cunoștință de cauză;
- lipsa preocupărilor de a se identifica cheltuielilor fixe și cele variabile, limitarea eficienței analizei pe bază de cost și afectarea în mod negativ a deciziilor;

Entitățile economice au ca obiectiv principal al contabilității de gestiune determinarea costurilor, utilizarea de mijloace performante pentru stăpânirea și reducerea lor. Drept urmare, studiile efectuate în acest domeniu și experiențele practice deținute în prezent își aduc contribuția la perfecționarea metodelor de calculație a costurilor, dar și schimbarea gândirii contabililor. La rândul lor aceștia își pot impune punctul de vedere în fața managerilor de alte specializări și pot de asemenea să propună noi metode de calculație a costurilor, mai eficiente.

Strategia a constituit arta de a câștiga un război. Ea se aplică firmei, în măsura în care aceasta luptă împotriva concurenților când supraviețuirea sa este în pericol.

Conform unei viziuni academice, strategia este considerată „arta de a folosi cu dibăcie toate mijloacele disponibile în vederea asigurării succesului într-o luptă”⁹⁵. Această definiție vagă nu ne oferă niciun element util pentru firmă, cu excepția unuia foarte important: strategia se situează înaintea luptei. Prin urmare, dacă gestiunea este arta randamentului, strategia este arta eficacității.

Pentru transpunerea optimă în practică a strategiei, se impune efectuarea restructurării entității. Aceasta presupune alegerea, repartizarea și organizarea resurselor umane, materiale și

⁹⁵ Academia Română, *Dicționarul explicativ al limbii române*, Ediția a III-a, revăzută și adăugită, Editura Univers Enciclopedic, București, 2009

bănești necesare realizării strategiei generale, evidențiind structuri diferențiate și mecanisme referitoare la următoarele subsisteme⁹⁶:

- sistemul contabil și de control al gestiunii;
- patrimoniul și puterea de decizie pentru monitorizare.

Entitățile economice sunt condiționate de disponibilitățile financiare. Dacă este asigurată resursa monetară și umană, managementul strategic pentru a înregistra succes la nivelul întregii firme, trebuie să pargurgă anumite etape:

- formularea strategiilor;
- transmiterea acestora în toate structurile entității;
- crearea și aplicarea de soluții;
- identificarea metodelor de control necesare monitorizării gradului de realizare a obiectivelor propuse și a abaterilor;

În acest sens, economiștii americani Shank și Govindarajan dezvoltă în lucrarea intitulată „*Strategic cost management: the new tool for competitive advantage*” conceptul de management strategic al costurilor.

Costul fiind legat de întreaga activitate de producție și de conducere a entității este justificat interesul crescând al managementului în elaborarea unei strategii în domeniul costurilor.

2.5.6. Utilizarea soluțiilor informatice în gestionarea informațiilor de tip cost

Programele informatice fac parte din viața firmei în toate domeniile de activitate, în special în contabilitate. Calitatea acestora diferă în funcție de potențialul financiar al firmei precum și de gradul de pregătire a personalului angajat, în domeniul informaticii economice. Oferta de produse informatice este variată, iar performanțele soft-urilor înregistrează progrese în ritm exponențial. Utilizarea acestora în contabilitatea de gestiune este imperativă atunci când timpul de reacție la cerințele pieței este din ce în ce mai redus.

Programele de contabilitate conțin în structura lor module speciale pentru evidența procesului de producție, pentru evidența stocurilor, cu posibilitatea de utilizare a bazelor de date comune, atât de contabilitatea financiară cât și în contabilitatea de gestiune.

Modulele disponibile pentru evidența producției sunt, utilizate de regulă pentru:

- a. **culegere de date** și crearea de baze de date cu informații privind cheltuielile primare:

⁹⁶ Ciobanu I., *Managementul strategic*, Editura Polirom, Iași, 2009, p. 130

- *nomenclatoare* privind: consumul specific de materii prime, tariful orar, manopera pentru locurile de muncă; gestiuni; activități de producție; operații;

- *comenzi*: lansare în fabricație, comenzi către furnizori, comenzi de la clienți;

- *urmărire fabricație*: note de predare la magazine, bonuri de consum materiale, raport producție, producție neterminată, încărcare utilaje, repartizare cheltuieli;

b. generare de rapoarte:

- *pregătire*: consum specific pe produs, comenzi lansate;

- *aprovizionare*: oferte de la furnizori, comenzi în curs de la furnizori, necesarul de stocuri;

- *urmărire producție*: situația comenzilor interne, centralizator consumuri materiale, raport producție, raport producție neterminată;

- *desfacere*: comenzi în curs clienți, situația stocurilor;

2.6. Gestionarea sistemului informațional al producției

Contabilitatea de gestiune denumită și analitică presupune cumulara informațiilor detaliate privind consumurile pe centre de costuri, pe categorii de produse. Cu cât informația este mai exactă și este furnizată într-un timp cât mai scurt ea este și mai eficientă.⁹⁷ Utilizarea unui program de contabilitate de gestionare a resurselor, nu numai că reduce timpul de prelucrare a datelor, dar furnizează și informații suplimentare, efectuează conexiuni cu diferitele subdiviziuni ale unității și asigură o fundamentare mult mai solidă a deciziilor.

2.6.1. Sistemul informațional specific documentelor de înregistrare a resurselor materiale

În prezent multe din întreprinderi țin gestiunea stocurilor, în mod clasic, manual. Completarea documentelor primare se realizează de către gestionari, casieri, contabili și numai centralizarea datelor se face cu ajutorul tehnicii de calcul. Această practică determină mai multe neajunsuri în gestionarea stocurilor, a informațiilor privind fluxurile de stocuri:

- completarea greoaie a documentelor primare;
- preluarea și prelucrarea informațiilor solicită un timp îndelungat;
- transmiterea informațiilor privind stocurile către decidenți;

⁹⁷ Dumitru C.G., Ioanăș C., *Contabilitatea de gestiune și evaluarea performanțelor*, Editura Universitară, București, 2005, p. 25

- lipsa corelației dintre gestiunea stocurilor și producție.

Fluctuațiile procesului de producție, fără un sistem informațional operativ eficient poate determina stocuri supradimensionate, în cazul cererilor reduse sau, stocuri insuficiente, în cazul unei cereri ridicate. Deciziile manageriale sunt pe termen scurt și lipsește viziunea pentru un termen mediu și lung.

Există soluții informatice pentru o mai bună gestiune a informațiilor contabile privind stocurile și gestionarea producției, cum ar fi metoda MRP (Materials Requirements Planning), ERP (Enterprise Requirements Planning), SAP (System Applications Products).

Metodele menționate sunt considerate soluții informatice de gestionare complexă a bazelor de date dintr-o întreprindere cu asigurarea conexiunilor dintre diferitele departamente. Ele permit gestionarea resurselor întreprinderii, prin simularea activității de producție, pe termen mediu și lung, în diferite situații economice impuse de piață, cerere ridicată sau scăzută.

Metoda MRP a evoluat către conceptul global de *ERP (Enterprise Resource Planning)* și ulterior în *SAP ERP*.

Aceste soft-uri cuprind module de producție care au scopul asistării întregului flux tehnologic și urmăresc creșterea calității produselor, evitarea întreruperilor activității, înlăturarea rebuturilor.

Producția poate fi prezentată ca o succesiune de momente principale: pregătirea fabricației (resurselor materiale și umane), lansarea producției, recepția și livrarea produselor finite.

1. ***Pregătirea fabricației*** impune două aspecte:

- programarea tehnologiilor de fabricație;
- planificarea resurselor materiale și umane raportate la comenzile de fabricație.

Programarea tehnologiilor de fabricație se realizează de echipa de ingineri de specialitate, coordonată de directorul tehnic, care efectuează următoarele operațiuni:

- prezentarea schemei tehnologice a produselor;
- întocmirea fișei tehnologice, în care sunt înregistrate: nomenclatorul de produs (rețeta de fabricație cu materiile prime, materialele necesare);
- prezentarea tehnologiei de fabricație: operațiile specifice, prezentate în ordinea tehnologică, precizarea normei de timp, secția sau subdiviziunea în care se organizează procesul tehnologic, resursele materiale și utilajele specifice;
- stabilirea normelor de timp și tarifele pentru fiecare operație pentru stabilirea salarizării;

Planificarea resurselor necesare producției - după întocmirea fișei tehnologice și finalizarea opțiunilor privind tehnologiile de fabricație se calculează necesarul de resurse materiale, resurse umane pentru stabilirea *programului de producție*.

Programarea producției ține cont de termenele de executare a comenzilor, astfel:

- comenzi interne pentru demararea procesului de producție;
- comenzi externe pentru aprovizionarea cu materii prime și materiale;
- contracte de colaborare cu terțe persoane, în cazul unor servicii externe.

Programarea producției poate fi *operativă*, pentru perioade scurte de timp (lunar, zilnic), și *strategică* pe termen mediu, lung.

Specificul activității, de panificație, impune un ritm alert al producției, iar deciziile privind programarea producției se efectuează, de regulă, pe termen scurt.

2. **Lansarea producției** se realizează conform fișei tehnologice și a programării producției, conform comenzilor clienților. În cazul firmelor de panificație, urmărirea producției se efectuează pe global, nu pe fiecare client.

Elaborarea comenzilor interne de producție generează programul lunar de fabricație.

La finalizarea procesului tehnologic, produsele finite sunt recepționate în magazinele specifice în baza *Notelor de predare*. În acest moment se raportează și rebuturile, produsele cu defecte.

Monitorizarea procesului de producție impune și replanificarea unor operații și lansarea unor comenzi noi de rectificare a erorilor de fabricație. Documentele specifice întocmite în procesul de producție sunt prezentate în tabelul 2.22 și figura 2.9:

Tabelul 2.21 Principalele documente specifice procesului de producție

Lansarea în fabricație	Desfășurarea procesului de producție	Livrarea produselor
- bonul de consum; - fișa limită de consum; - necesar de materii prime, materiale; - fișa tehnologică.	- comenzi interne; - raport de producție; - bon de predare-primire.	- comenzi externe; - factura.
- fișa de magazie; - fișe de calculație a costurilor.		

Sursa: Proiecție realizată de autor

2.6.2. Sistemul informațional specific documentelor de înregistrare a resurselor umane

Personalul unei entități reprezintă o resursă esențială în administrarea afacerii. În condițiile economiei actuale, calitățile profesionale și umane ale angajaților sunt un element important în aplicarea unor tehnologii de fabricație noi și implicit a unor metode de calculație a costurilor moderne.

Manopera are o pondere importantă în totalul costurilor de producție. Salariile includ salariile brute ale muncitorilor direct și indirect productivi, pentru munca prestată identificată pe repere, produse, lucrări sau servicii.

Calculul cheltuielilor cu salariile reprezintă cunoașterea efortului necesar în mod rațional, eliminând insecuritatea și ineficiența lucrătorilor. Procesul de stabilire a contravalorii muncii prestate este complex și presupune luarea în considerare a următoarelor aspecte:

- a) identificarea timpilor de lucru pentru fiecare produs sau serviciu;
- b) calculul salariilor în funcție de normele interne;
- c) înregistrarea cheltuielilor cu manopera și includerea lor în costuri.

a) *Identificarea timpilor de lucru pentru fiecare produs sau serviciu* presupune să se cunoască pe de o parte, timpul de prezență efectiv al fiecărui angajat, iar pe de altă parte, timpul consumat pentru fiecare sarcină încredințată acestuia.

Verificarea prezenței la locul de muncă se face prin „pontaje”. Tehnicile de realizare a pontajelor sunt diferite, în funcție de mijloacele de care entitatea dispune. Dintre cele mai moderne metode o reprezintă dispozitivele prevăzute cu cartele. Astfel, la intrarea în întreprindere există un ceas de pontaj prevăzut cu un aparat de introducere a cartelelor, pe care prin declanșarea unui mecanism imprimă ora exactă a pontării. Prin sondaj, responsabilii cu prezența la lucru verifică dacă pontajul s-a efectuat corect.

Măsurarea exactă a timpilor de lucru constituie un criteriu important în stabilirea corectă a eficienței muncii. Prin astfel de metode se limitează absenteismul, timpii neproductivi care se regăsesc în contabilitatea de gestiune sub forma costurilor ascunse.

Contabilitatea de gestiune se ocupă cu înregistrarea timpilor de lucru pentru determinarea totalului salariului angajaților și afectarea cheltuielilor cu salariile la costurile de producție, fără a se implica în creșterea calității activității fiecărui salariat. Identificarea valorii reale a manoperei este dificilă. În realitatea economică a entității pot exista situații variate, care împiedică evaluarea unitară a muncii, de exemplu :

- angajați ocupați cu aceeași sarcină, în mod constant;
- angajați care au atribuții care pot varia în cursul aceleiași zile fără a fi posibil să se prevadă exact timpul consumat pentru o sarcină determinată (întreținere și reparații la mașini);
- angajați care desfășoară operații de fabricație de realizarea a unor piese de serie sau unicat.

Activitățile individuale ale angajaților sunt variate, astfel, producția se desfășoară pe baza unui program, pentru fiecare produs sau operație se stabilește fișa de producție, care cuprinde

instrucțiuni cu preciziează munca de executat, timpul necesar realizării, precum și un bon de lucru în care se trece timpul de execuție.

Contabilitatea de gestiune preia aceste informații și le completează cu tarifele unitare stabilite prin norme și determină costurile de producție. Important este ca totalul timpilor de lucru trebuie să coincidă cu cel al timpilor de prezență.

b) *Evaluarea salariilor în funcție de diverse tarife de salarizare* are în vedere diversele sisteme de salarizare.

În funcție de modul de organizare angajații și reprezentanții acestora, stabilesc salariile prin negocieri colective sau individuale. Acestea nu pot fi mai mici decât salariul de bază minim pe economie stabilit de guvern pentru programul de muncă normal. Salariul convenit angajaților din secțiile de bază se calculează pe baza *fișei de evidență a lucrului executat* întocmite de șefii de echipă din fiecare schimb pe operațiile specifice fiecărui produs. Datele din aceste fișe sunt preluate în *fișa individuală de calcul a salariului* în care pentru fiecare salariat se calculează salariul convenit pe operații.

Calculul salariului individual net pentru fiecare salariat în parte se face pe baza datelor din „*Fișa individuală de evidență a lucrului executat*” și „*Fișa individuală de calcul a salariilor*”. Acestea, la rândul lor, se utilizează pentru a întocmi „*Centralizatorul salariilor muncitorilor direct productivi*” care se transmite compartimentului contabilității pentru înregistrare.

În fiecare entitate economică prin desfășurarea repetată a operațiunilor specifice procesului tehnologic, se ajustează normele de timp și se calculează tariful de salarizare pe fiecare produs. Astfel, ca urmare a analizei detaliate a fluxurilor de producție se pot propune planuri de îmbunătățire a activității, la nivelul fiecărei secții, de reducere a costurilor.

În contabilitatea de gestiune documentele utilizate pentru calculul salariilor sunt grupate:

- documente specifice evidenței salariaților;
- formular pentru stabilirea deducerilor personale;
- formular de autorizare a tarifelor salariale pe produs.

Evidența timpului de muncă și salariilor presupune completarea fișelor de pontaj de către angajați, însumarea orelor lucrate și calculul salariului brut, deducerilor și salariului net, întocmirea cecurilor de plată a salariilor și ținerea evidențelor contabile ale salariilor. Trebuie să existe mecanisme de control adecvate care să preîntâmpine comiterea de erori sau fraude în fiecare din aceste activități.

CAPITOLUL III

PARTICULARITĂȚI ALE ACTIVITĂȚII ÎNTREPRINDERILOR DIN INDUSTRIA DE MORĂRIT ȘI PANIFICAȚIE

*“Industria este sufletul mediului de afaceri
și cheia de boltă a prosperității”
Charles Dickens*

Industria de morărit și panificație face parte dintr-o ramură esențială a economiei românești, respectiv agricultura. De-a lungul istoriei României, agricultura a constituit suportul dezvoltării acesteia din toate punctele de vedere, fiind resursa principală de subzistență a populației. În prezent, un procent de aproximativ 6% din P.I.B este asigurat în continuare de agricultură, chiar dacă investițiile și proiectele strategice la nivel național nu au fost pe măsura importanței acestui domeniu.

Pentru industria de morărit și panificație, agricultura reprezintă sursa principală de materii prime, în funcție de care anual este influențată activitatea și implicit profitul înregistrat.

3.1. Industria de morărit și panificație la nivel european și mondial

Activitatea de morărit și panificație este influențată în mod direct de evoluția agriculturii și, în special, de cultivarea și producția de cereale. Piața cerealelor este în raport direct proporțional cu evoluția industriei de morărit și panificație, iar principalele aspecte importante sunt: producția, exportul, importul și tranzacțiile pe piața cerealelor. Principalele cereale care au o influență notabilă în agricultura mondială sunt: grâul, porumbul, orezul și soia.

Potrivit raportului IGC⁹⁸ evoluția producției de cereale, situația stocurilor de cereale în perioada 2009 – 2013, se prezintă astfel:

Tabelul 3.1 Situația stocurilor de grâu la nivel mondial în perioada 2009-2013

- mil. tone -

GRÂU	2009/2010	2010/2011	2011/2012 Estimat	2013 previzionat	
				04.2013	05.2013
Producție	679	653	696	656	656
Comerț	128	126	145	137	137
Consum	652	659	693	678	677
Stocuri	200	194	197	174	176

⁹⁸ www.igc.int, accesat 15.02.2013

Conform USDA (United States Department of Agriculture)⁹⁹ recolta mondială de cereale s-a menținut constantă și chiar a avut o creștere în ultimii ani, 2010, 2011, 2012, estimându-se păstrarea ritmului în anii următori. Această creștere de aproximativ 4-5% a producției mondiale, nu este una optimistă, avându-se în vedere creșterea cererii de produse, care au ca materie primă cerealele.

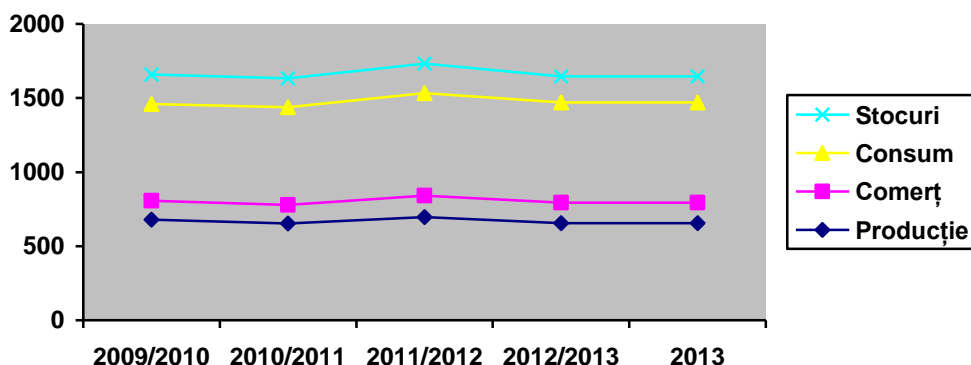
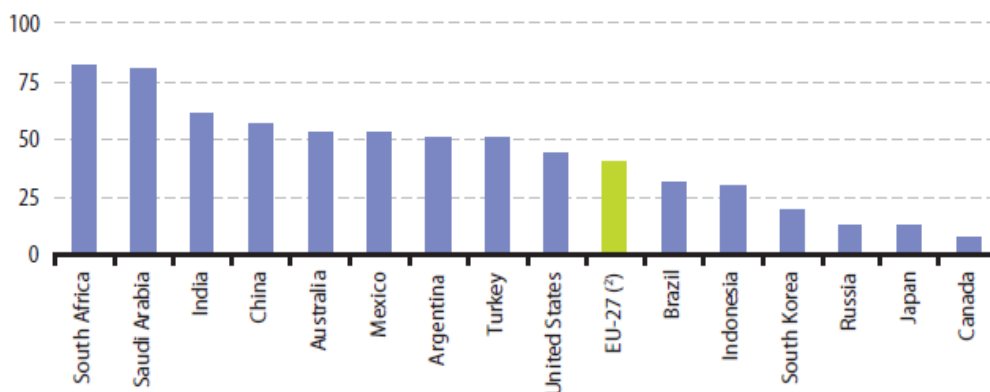


Figura 3.1 Evoluția producției de grâu la nivel mondial

Sursa: proiecție realizată de autor, conform

Se constată o menținere constantă la nivel mondial a producției, consumului, comerțului și a stocurilor de grâu, iar aceeași tendință o au și alte cereale cum ar fi porumbul sau orezul. Conform sursei menționate, producția globală de cereale a crescut datorită aportului substanțial a două țări, China și India, dar această creștere nu acoperă cererea ascendentă a pieței de produse cerealiere. Cele mai mari suprafețe agricole exploatate se află în țări din continente cum ar fi: Africa, Asia, Australia, America de Sud, iar Europa se află la mijlocul axei, după cum se observă în graficul de mai jos.



(*) Estimates.

(*) 2007, includes data for surface area instead of land area for some EU Member States.

Figura 3.2 Țările cu suprafețele agricole cele mai extinse la nivel mondial

Sursa: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>, accesat la 20.02.2013

⁹⁹ <http://www.usda.gov>, accesat 17.02.2013

România se află între primele țări din Uniunea Europeană în ceea ce privește producția de cereale, cu potențial ridicat în asigurarea materiei prime pentru industria de morărit și panificație, conform anexei 11.

În Uniunea Europeană, datorită climei și calității solului se cultivă cereale, inclusiv orez, pe suprafețe, conform figurii 3.3.

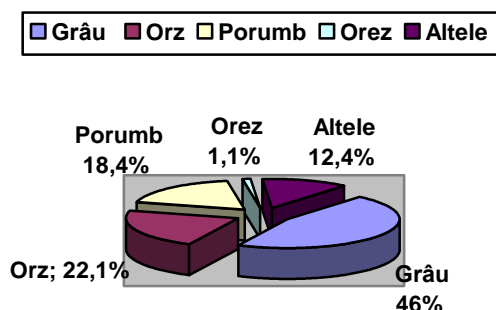


Figura 3.3 Situația producției de cereale la nivel european în anul 2012

Sursa: proiecție realizată de autor

Se constată că producția de grâu predomină în proporție de 46%, în raport cu celelalte cereale cultivate în Europa, reprezentând aproximativ jumătate din întreaga cantitate de cereale. Astfel, deducem că produsele de panificație și patiserie, care au materie primă grâul, predomină în alimentația europeană.

3.2. Piața internă a industriei de morărit și panificație

3.2.1 Contextul agriculturii românești

România se află situată într-o zonă geografică favorabilă pentru agricultură. Relieful, clima temperată, solurile fertile, la care se adaugă forța de muncă, asigură condițiile dezvoltării agriculturii românești. Dar, toți acești factori naturali trebuie completați cu un sistem instituțional administrativ bine organizat, care să dezvolte strategii viabile, astfel încât agricultura să devină o sursă principală de profit. Pe plan național, agricultura reprezintă una dintre cele mai importante ramuri ale economiei românești.

Contribuția agriculturii, silviculturii, pisciculturii în formarea Produsului Intern Brut se situează în jurul valorii de 6% din PIB, iar în statele membre ale UE se situează la aproximativ 1,7%. Raportul între ponderea agriculturii, silviculturii, și pisciculturii în totalul PIB este reprezentată în tabelul nr. 3.2:¹⁰⁰

¹⁰⁰ <http://insse.ro>, accesat 28.09.2013

Tabelul 3.2 Ponderea agriculturii în total PIB în perioada 2007 - 2011

Produsul intern brut	2007	2008	2009	2010	2011
TOTAL	23992,2	34126,3	32297,8	31410,6	37837,7
Agricultură, silvicultură și piscicultură	416006,8	514700,0	501139,4	522561,1	578551,9
% din PIB	5,8	6,6	6,4	6	6,5

Sursa: Raport al M.A.D.R

Din cele 23,8 milioane ha cât deține teritoriul României, suprafața agricolă a țării este de 13,3 milioane de hectare (**55,9 %**), din care 8,3 milioane de hectare reprezintă teren arabil. Se deduce că potențialul României de a asigura condițiile de materii prime din agricultură este ridicat. România se situează pe **locul 7** în Europa, ca suprafață agricolă (după Franța, Spania, Germania, Polonia Marea Britanie și Italia) și pe **locul 5** ca suprafață arabilă (după Franța, Spania, Germania și Polonia)¹⁰¹.

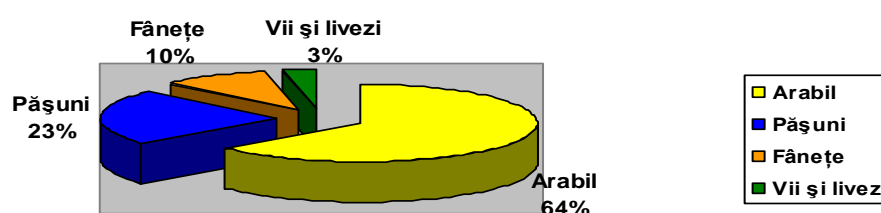
Repartiția fondului funciar după modul de folosință¹⁰² denotă faptul că terenul arabil ocupă circa 64% din suprafața agricolă, o treime din suprafață, 4,8 mil ha, este ocupată cu pășuni și fânețe, iar viile și livezile reprezintă cca 3%.

Tabelul 3.3 Repartiția fondului funciar după folosință în Europa în perioada 2009 - 2012

-mii ha-

Specificare	2009	2010	2011	2012
Suprafața agricolă, din care	14709,3	14712,4	14705,3	14635,5
Arabil	9423,3	9387,2	9384,4	9405,0
Pășuni	3330,0	3384,3	3380,7	3288,8
Fânețe	1531,4	1525,3	1526,7	1529,7
Vii și pepiniere viticole	218,0	216,0	214,4	213,4
Livezi și pepiniere pomicele	206,6	199,6	199,1	108,6

Sursa: Raport M.A.D.R

**Figura 3.4 Modul de folosire a suprafețelor agricole din România pe categorii de culturi în anul 2012**

Sursa: proiecție realizată de autor conform raportului M.A.D.R

¹⁰¹ <http://www.maap.ro>, accesat 28.09.2012

¹⁰² <http://insse.ro>, accesat 28.09.2012

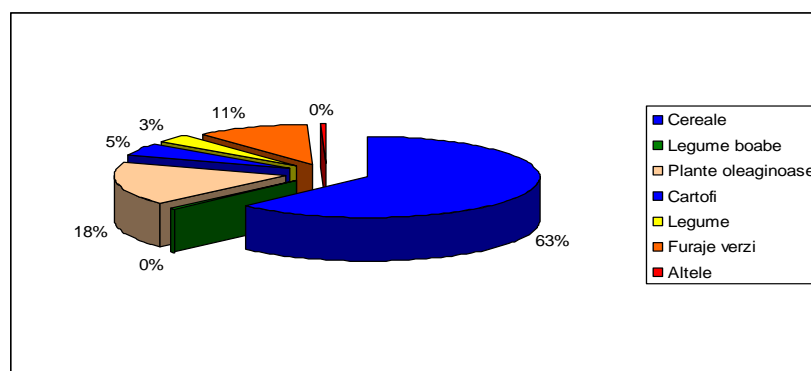


Figura 3.5 Modul de repartizare a producției vegetale – iunie 2012

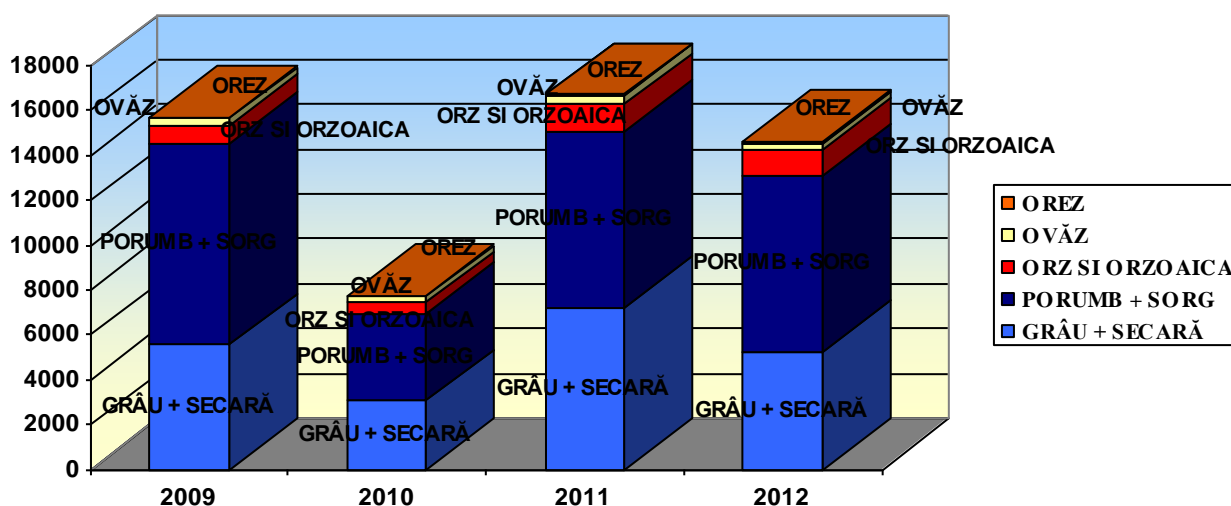
Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor INS

Se poate observa că producția de cereale reprezintă 6% din producția vegetală a României, în luna iunie 2012. În tabelul 3.4 sunt prezentate suprafețele și producțiile totale pentru principalele soiuri de cereale cultivate.

Tabelul 3.4 Principalele soiuri de cereale cultivate în România în perioada 2009-2012

-Mii tone -

SPECIFICARE	Suprafața (mii ha)				Producție totală (mii t)			
	2009	2010	2011	2012	2009	2010	2011	2012
Cereale – total	5114,4	5129,2	5210,9	5179,9	15759,3	7814,8	16826,4	14398,0
Grâu + secară	2029,8	1987,1	2123,3	2219,0	5561,8	3065,0	7212,4	5228,6
Orz și orzoaica	331,6	363,8	394,0	531,7	772,9	531,4	1209,4	1175,7
Ovăz	196,8	208,7	200,4	204,6	346,9	251,6	382,0	287,5
Porumb + sorg	2520,8	2525,8	2449,6	2294,3	8986,0	3855,1	7870,0	7866,5
Orez	5,6	8,4	9,9	12,9	18,4	27,5	48,9	72,5
Floarea soarelui	991,4	835,9	813,9	783,5	1526,2	546,9	1170,0	1098,1
Rapiță ulei	110,1	364,9	365	409,5	175,1	361,5	673,0	591,5



Sursa: Raport M.A.D.R.

Figura 3.6 Evoluția producției totale pe categorii de cereale în perioada 2009-2012

Sursa: Raport M.A.D.R.

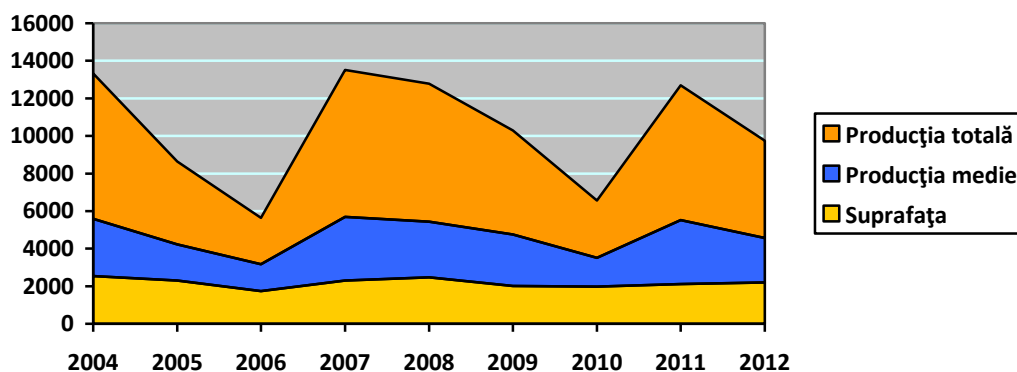
Se observă menținerea proporției dintre categoriile de cereale pe toată perioada studiată, ceea ce înseamnă că fermierii și-au menținut opțiunile privind cultivarea cerealelor, porumbul pentru creșterea animalelor și grâul pentru consum.

În raport cu cantitățile realizate, producția cea mai mare s-a înregistrat la porumb -54% din total și este urmată de producția de grâu și secară – 36% din totalul producției de cereale. Producția internă de cereale, a acoperit întotdeauna necesarul de consum intern.

Conform datelor din Anuarul Statistic al României dinamica producției de grâu în perioada 2004 - 2012 se prezintă prin tabelul 3.5:¹⁰³

Tabelul 3.5 Dinamica producției de grâu în România în perioada 2004 - 2012

Specificare	UM	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Suprafața	mii ha	2546,3	2297,5	1735,2	2295,9	2476,0	2012,6	1975,0	2110,3	2202,0
Producție medie	Kg/ha	3038	1924	1429	3403	2965	2746	1541	3403	2357
Producție totală	mii tone	7735,1	4421,0	2479,1	7812,4	7340,7	5526,2	3044,5	7181,0	5192,0



Sursa: <http://insse.ro>

Figura 3.7 Evoluția producției, productivității și a suprafețelor cultivate cu grâu în perioada 2004-2012

Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor M.A.D.R

Producția totală și producția medie la hectar variază anual în special în funcție de condițiile meteorologice, care pot determina producții ridicate cum s-au înregistrat în anii 2004, 2005, 2008 sau reduse în anii cu secetă sau inundații devastatoare.

¹⁰³ <http://insse.ro>, accesat 15.09.2012

Conform datelor din Anuarul Statistic al României dinamica producției de porumb și sorg în perioada 2004- 2012 se prezintă prin tabelul 3.6 și figurii 3.8 ¹⁰⁴:

Tabelul 3.6 Dinamica producției de porumb și sorg în România în perioada 2004 - 2012

Specificare	UM	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Suprafața	mii ha	2980,2	2897,3	3206,5	3282,8	2630,0	2520,8	2525,8	2449,5	2294,2
Producție medie	Kg/ha	3061	2900	2988	4438	3951	3565	1526	34564	3429
Producție totală	mii tone	9124,8	8402,4	9582,0	14570,0	10390,4	8986,0	3855,1	7870,0	7866,5

Sursa: insse.ro

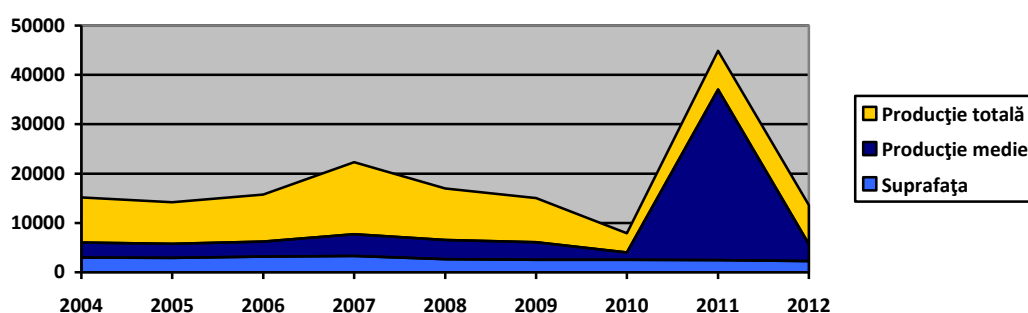


Figura 3.8 Evoluția producției, productivității și a suprafețelor cultivate cu porumb și sorg în perioada 2004-2012

Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor M.A.D.R

Se poate observa constanța în cultivarea porumbului, folosit în special la creșterea animalelor, mai puțin în anul 2010, când condițiile meteorologice au permis o creștere considerabilă a producției.

Agricultura românească este în mod clar dependentă de condițiile meteorologice, infrastructura nefiind dezvoltată pentru a se adapta la schimbări majore, cum ar fi dezvoltarea sistemului de irigații pentru a preveni seceta sau unui sistem eficient de canalizări pentru a preveni inundațiile în anii cu precipitații abundente.

¹⁰⁴ <http://insse.ro>, accesat 10.12.2012

3.2.2. Date privind organizarea producției de cereale în România

Exploatațiile agricole și suprafața cultivată, pe clase de mărime a suprafeței agricole utilizate, după categorii de folosință a suprafeței agricole utilizate sunt prezentate în anexa 1.

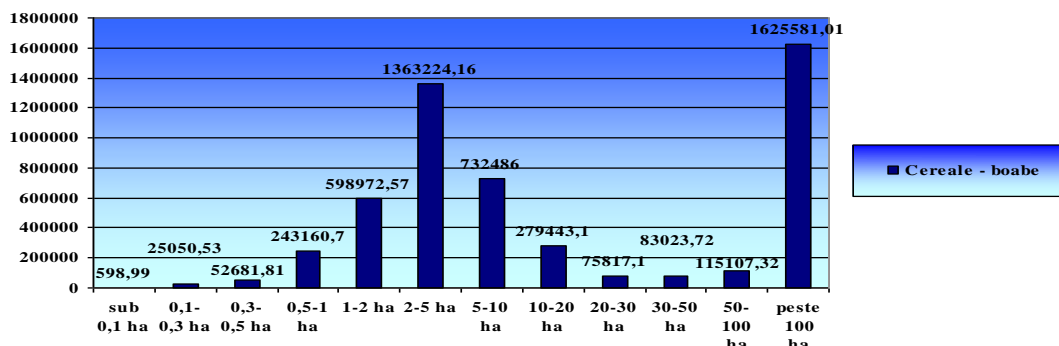


Figura 3.9 Evoluția suprafețelor cultivate cu cereale pentru boabe pe categorii de proprietăți

Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor M.A.D.R

Din situația prezentată se poate observa că suprafețele cultivate cu ponderea cea mai mare în total, sunt cele de 2-5 hectare și cele exploatare cu mijloace moderne, de peste 100 hectare. În România, predomină încă exploatarea agricole în proprietăți individuale, pentru consumul individual, și mai puțin cele exploatare în mod organizat, cu metode științifice.

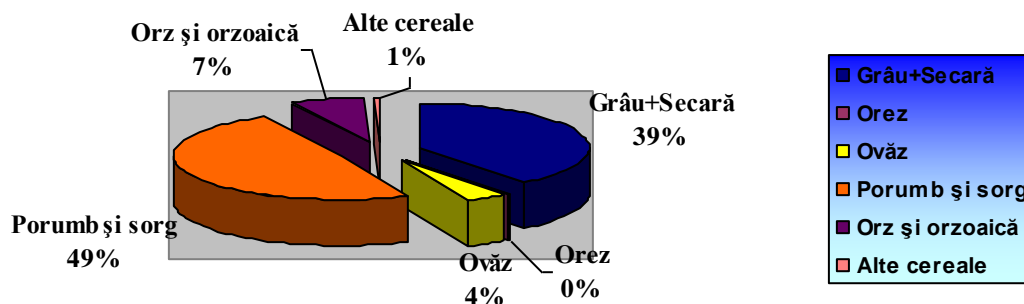


Figura 3.10 Raportul procentual al producției diferitelor cereale

Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor M.A.D.R.

Predomină cerealele tradiționale, specifice climei temperate, de porumb (49%), folosit în special pentru creșterea animalelor și cele de grâu (39%).

Zonele principale ale culturii grâului din România sunt:

- Câmpia de Vest (Câmpia Crișurilor, Câmpia Banatului);
- Câmpia Dunării (sudul Olteniei, terasele Dunării, Câmpia Teleormanului, zona București, Vestul Câmpiei Bărăganului);

- Câmpia Transilvaniei;
- Nord-estul Moldovei

Repartizarea pe suprafață, în funcție de condițiile naturale pentru grâu:

- zone foarte favorabile sunt situate în Câmpia de Vest, Câmpia Dunării, Câmpia Transilvaniei, Nord-estul Moldovei, și acestea reprezintă 19,5% din suprafața arabilă;

- zone favorabile sunt situate în Sudul țării și Dobrogea; Transilvania, zonele de podiș din Moldova, acestea reprezentând 70,4% din suprafața arabilă;

zone puțin favorabile sunt situate în dealurile subcarpatice și dealurile erodate din Dobrogea, acestea reprezentând 7,2% din suprafața arabilă.

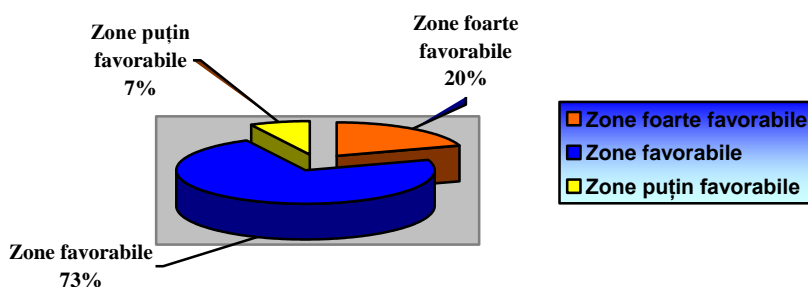


Figura 3.11 Ponderea zonelor favorabile culturilor de cereale în România

Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor M.A.D.R

3.2.3. Piața industriei de morărit și panificație din România

Producătorul român din domeniul morărit și panificație trebuie să acționeze în concordanță cu realitatea economică existentă pe plan mondial, european și național, să aplice metode tehnice și economice care să îi ofere stabilitate și eficiență economică constantă și să reacționeze cu promptitudine la nevoile consumatorului.

Piața produselor de morărit și panificație a evoluat treptat de la opțiunea pentru franzela ieftină la produse noi, cu caracteristici calitative superioare, care să răspundă așteptărilor consumatorilor orientați din ce în ce mai mult spre produse cu un conținut superior de elemente nutritive, specifice unei alimentații sănătoase. Studiind caracteristicile tradiției alimentației românești, se poate constata cu ușurință, că produsele de panificație au o pondere semnificativă, iar consumul de pâine este mult mai ridicat față de alte țări europene.

Consumul de pâine de 110 kg/locuitor este încă ridicat față de media europeană, tendința este de scădere. Anul acesta putem vorbi de o reducere a consumului cu aproximativ 8% față de anul trecut, justificată de reducerea bugetului consumatorilor ca urmare a crizei economice.

În ultimii zece ani, consumul de pâine s-a redus cu zece kilograme pe locuitor, ajungând la aproximativ 100 kg pe an. România se află pe locul al treilea din Europa după Albania și Bulgaria, media europeană fiind de 80 kg/locuitor/an, potrivit datelor Rompan.

Opțiunile consumatorilor s-au reorientat spre specialitățile de pâine, cu un conținut nutritiv mai ridicat și care sunt relativ mai scumpe. Schimbarea tendințelor de consum explică de altfel și creșterea valorică a pieței. În alimentația tradițională românească, pâinea are o importanță ridicată, chiar dacă în ultimii ani orientarea către un regim alimentar echilibrat bogat în vitamine a crescut.

Piața internă a produselor de morărit și panificație se ridică la aproximativ două miliarde de euro, din care pâinea reprezintă peste jumătate. Principalii producători sunt Vel Pitar, Titan, Dobrogea Grup și Pambac.

Cumpărătorii de produse de morărit, diferitele tipuri de făină sunt interesați de calitate impusă prin marcă și de preț. Scopul achiziției de făină este de regulă realizarea de prăjituri, cozonaci și dar în ultimul timp odată cu apariția aparatelor automate a crescut interesul obținerii pâinii în casă.

Alegerea unui tip de făină depinde de experiențele personale ale cumpărătorilor cu o anumită marcă. Calitatea făinii dovedită în timp prin utilizarea ei la fabricarea produselor de panificație, rămâne principalul argument în menținerea volumului vânzărilor. Făina de calitate superioară rămâne în topul preferințelor cumpărătorilor, conform figurii 3.12

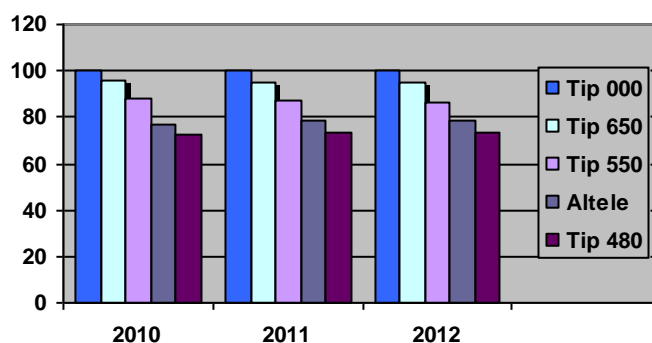


Figura 3.12 Vânzările de făină segmentate în funcție de tip în perioada 2010- 2012

Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor Direcției pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Iași

Apariția în ultimii ani pe piața României a hipermarketurilor cu suprafețe mari de vânzare au influențat comportamentul de cumpărare al consumatorilor. Din ce în ce mai mulți cumpărători preferă stilul modern pentru cumpărăturile de sfârșit de săptămână, datorită ofertei foarte variate de produse, a prețurilor accesibile a ambientului, dar rămânând fideli comerțului tradițional pentru cumpărăturile zilnice.

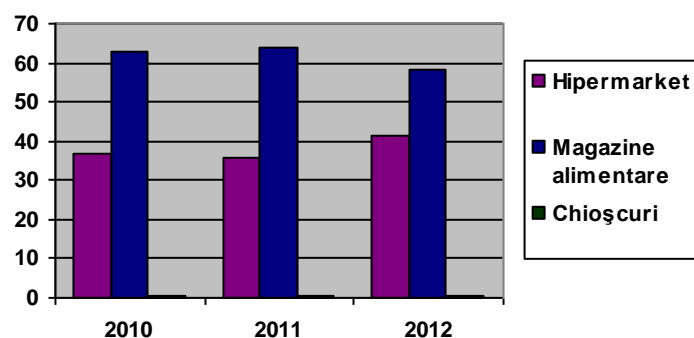


Figura 3.13 Evoluția valorică a vânzărilor de făină din România în perioada 2010 - 2012

Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor Direcției pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Iași

Așa cum se observă, volumul vânzărilor de făină este aproape același, atât pe canalul reprezentat de magazinele alimentare, cât și în cazul hipermarketurilor. Un alt aspect al pieței de morărit și panificație este autoconsumul.

România fiind o țară cu un potențial agricol ridicat, grâul se poate recolta în majoritatea regiunilor țării, în satele românești există o serie de unități de morărit care nu fac obiectul legislației sanitare specifice pieței comune și a căror activitate este dedicată realizării de prestări de servicii.

Studiul, trebuie totuși tratat cu o oarecare prudență din punct de vedere statistic, estimările acestuia în ceea ce privește consumul de făină la nivelul județului Iași (la nivelul anului 2008) fiind de cca 1,68 ori mai mari decât cele la nivel național.

Analiza realizată mai arată ca principalele canale de achiziție a făinii sunt în ordine: supermarketurile, magazinele alimentare și hipermarketurile, iar factorii care determină achiziția produselor cerealiere sunt: nevoia (30,23 %), dorința (21,71 %), curiozitatea (14,73 %), ambalajul (11,63) și reclama producătorului (10,08 %).

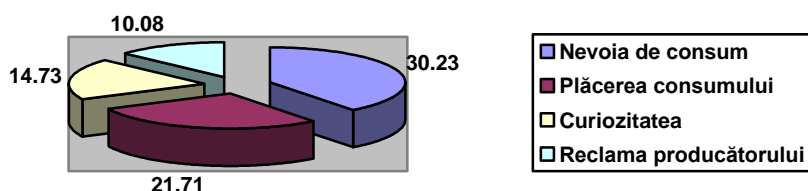


Figura 3.14 Evoluția valorică a vânzărilor de făină din România

Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor Direcției pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Iași

În concluzie se pot constata următoarele aspecte privind piața morăritului și panificației:

Oportunități ale industriei de morărit și panificație

- Accesul firmelor românești la piețele internaționale;
- Posibilitatea obținerii de finanțări europene pentru creșterea capacităților de producție și îmbunătățirea calității produselor, în condițiile standardelor de calitate;
- Posibilitatea de a participa la târguri și expoziții în domeniul industriei de morărit și panificație;
- Extinderea și consolidarea produselor ecologice.

Amenințări ale industriei de morărit și panificație

Modificări importante în preferințele consumatorilor:

- Scăderea consumului de pâine în România, ceea ce impune orientarea către alte produse de panificație;
- Dependența agriculturii la factorii climatici;
- Migrarea forței de muncă în străinătate, reducerea numărului populației și implicit a volumului vânzărilor de panificație;
- Criza economică, care are ca efect în special scăderea puterii de cumpărare a consumatorilor.

Industria alimentară și producția agricolă sunt interdependente. Dezvoltarea fiecăreia depinde în mod direct de cealaltă. Industria alimentară depinde de producția de cereale și alte produse agricole, nivelul prețurilor din agricultură determină nivelul prețurilor produselor din industria alimentară. Dezvoltarea industriei alimentare deschide piețe de desfacere pentru produsele agricole.

Industria alimentară implică următoarele ramuri, adaptate categoriilor de produse agricole obținute în România: industria laptelui și a produselor lactate; industria cărnii și a produselor de carne; industria zaharului și produselor zaharoase; industria procesare a legumelor și fructelor; industria de morărit și panificație; industria procesare a uleiurilor și grăsimilor vegetale.

În anul 2012 s-a efectuat un studiu pe unitățile din industria alimentară existente în România pe un total de 11.152 unități, din care:

- 901 unități de procesare a laptelui, cu o capacitate de 29391 mii hl/an;
- 1025 unități de procesare a cărnii și produselor din carne, însumând o capacitate de 1672 mii tone/an;

- 2181 unități de procesare a zaharului și produselor zaharoase, cu o capacitate totală de producție de 1337,4 mii tone/an;
- 5840 unități de panificație cu o capacitate de 12399,1 mii tone/an;
- 152 unități de procesare a legumelor și fructelor cu o capacitate de 507,6 mii tone/an;
- 484 unități de procesare a uleiurilor vegetale cu o capacitate de 807,8 mii tone/an.

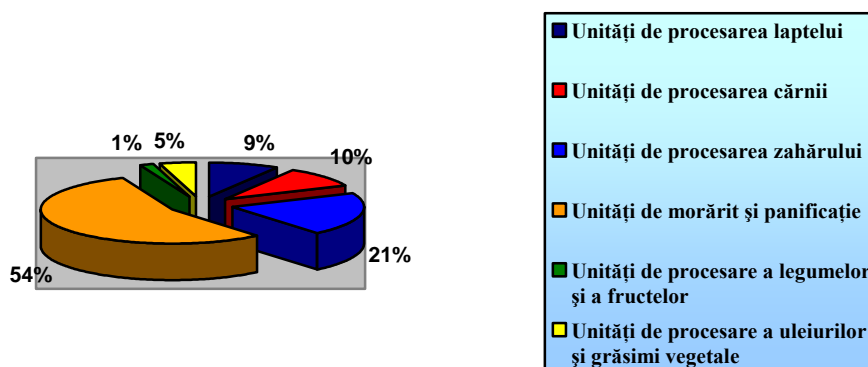


Figura 3.15 Unitățile de prelucrare a produselor alimentare

Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor Direcției pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Iași

Piața industriei alimentare este dominată de unitățile de morărit și panificație care depășesc jumătate din numărul unităților de alimentație publică (54%), urmate de unitățile de procesare a zahărului (21%). Această situație este firească atâta timp cât în România, consumul de produse de panificație este în mod tradițional ridicat. Pâinea este un aliment de larg consum, chiar dacă preferințele sunt în scădere, iar cererea privind sortimentele de pâine începe să fie din ce în ce mai diversificată.

În ultimii ani se constată o încercare de dezvoltare a industriei alimentare printr-o serie de programe promovate de Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale urmărindu-se:

- creșterea calității și competitivității produselor din industria alimentară;
- crearea de noi unități de procesare în spațiul rural.

Unul din programele derulate a fost programul SAPARD, care a prevăzut astfel de măsuri de sprijin investițional, urmat de Programul Național de Dezvoltare Rurală și prin Programul de creștere a competitivității produselor alimentare.

Organizațional în România, piața produselor cerealiere, de morărit și panificație, este patronată de Organizația Interprofesională „Cereale și Produse Derivate din România”, din a cărei structură fac parte:

- Patronatul Român din Industria de Morărit, Panificație și Produse Făinoase;
- Asociația Națională a Industriilor de Morărit și Panificație din România;
- Liga Asociațiilor Producătorilor Agricoli din România;

- Uniunea Națională a Producătorilor Agricoli din România;
- Asociația Fermierilor din România.

Unitățile de procesare a cerealelor din România sunt grupate în două sectoare mari: sectorul morărit și sectorul panificație.

Sectorul morărit are o capacitate procesare totală – 9400 mii to/an, din care 128 societăți mari cu 3900 mii to/an și 1261 societăți mici cu 5500 mii to/an

Sector panificație are o capacitate procesare totală – 5500 mii to/an, din care 306 societăți mari cu 2300 mii to/an și 4283 societăți mici cu 3200 mii to/an

Piața producției și distribuției pâinii este caracterizată, în general, de existența a numeroși producători de mici dimensiuni, care desfășoară doar activitatea de producție de pâine și produse de panificație și/sau patiserie. Alături de aceștia își desfășoară activitatea un număr destul de restrâns de producători mai importanți, unii dintre aceștia fiind prezenți și pe piețele din amonte ale pieței pâinii, dar care dețin și o rețea proprie de magazine, în care se comercializează, în principal produse de panificație.

Piața relevantă a produsului este compusă din: piața produselor de morărit din grâu și porumb, piața pâinii și a specialităților de panificație, piața biscuiților și piața croissantelor și a produselor dulci. Cei mai importanți competitori pe piața pâinii din România sunt: Pambac, Băneasa, Titan, Boromir, Dobrogea, Vel Pitar, Spicul, Pan Grup, Simpa, Grewe. Cotele de piață raportate de producători sunt împărțite pe zone geografice și/sau pe categorii de produse. Astfel, există zone în care producătorii raportează o cotă mare de piață alte zone cu o cotă mai redusă.

3.2.4. Piața industriei de morărit și panificație din județul Iași

La nivelul județului Iași în domeniul producției de pâine și produselor de morărit și panificație își desfășoară activitatea firme în următoarele subdomenii:

- fabricarea făinurilor de grâu;
- fabricarea mălaiurilor și a făinurilor de porumb;
- fabricarea pâinii și a produselor de patiserie;
- fabricarea pastelor făinoase;
- fabricarea biscuiților.

La nivelul județului Iași conform datelor furnizate de Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Iași, în anul 2012, în domeniul producției de pâine și produselor de morărit și panificație funcționează un număr de 200 de firme, din care pentru:

- fabricarea făinurilor de grâu – 114 firme

- fabricarea mălaiurilor și a făinurilor de porumb - 101 firme
- fabricarea pâinii și a produselor de patiserie – 84 firme
- fabricarea pastelor făinoase – 2 firme
- fabricarea biscuiților – 1 firmă

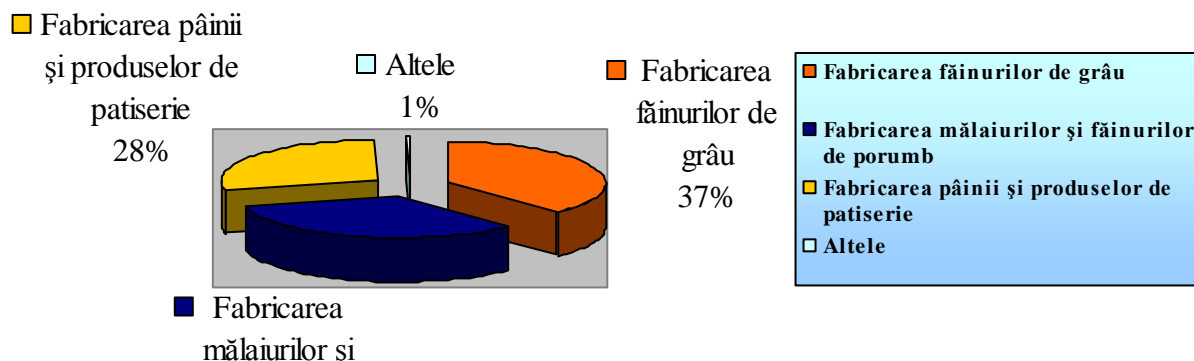


Figura 3.16 Situația firmelor din județul Iași - industria de morărit și panificație

Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor Direcției pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Iași

Se poate observa că numărul preponderent al firmelor care au ca domeniu de activitate producția de pâine și produse de morărit și panificație sunt axate pe activitatea de fabricare a făinurilor de grâu – 37% fabricarea mălaiurilor – 34%, fabricarea pâinii – 28%, fabricarea pastelor făinoase și fabricarea biscuiților – 1 %. Obiectul principal de activitate reflectă în mod fidel specificul agricol al regiunii Moldovei și implicit al județului Iași, care este propice pentru cultivarea cerealelor, în special de grâu și porumb.

Principalii producători pe categorii de activități, din punctul de vedere al producției înregistrate în anul 2012, conform informațiilor furnizate de Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Iași sunt:

- **fabricarea făinurilor de grâu** – S.C Vel Pitar S.A – 220 t/24 h, S.C Compan S.A – 142 t/24 h din totalul producției pe județul Iași de 677,7 t/24 h.

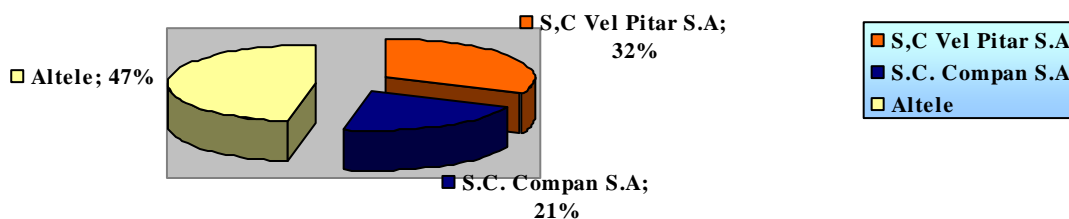


Figura 3.17 Principalii producători de făină, în funcție de volumul producției la nivelul județului Iași

Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor Direcției pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Iași

Se poate constata că cei doi producători domină piața ieșeană, S.C Compan S.A deține o pondere de 21% din piața morăritului făinurilor de grâu și S.C Vel Pitar S.A – 32 %, iar ceilalți producători în număr de 112 firme, dețin restul pieței, însă cu un volum redus de producție, limitându-se la maxim 24 t/24 h.

- **fabricarea mălaiurilor și a făinurilor de porumb** – cele 101 firme sunt deschise în zonele de recoltare, respectiv comunele județului Iași și deservește consumul local. Capacitățile de producție sunt cuprinse între 0,5 t/24 h - 24 t/24.
- **fabricarea pâinii și a produselor de patiserie** – 84 firme: S.C Vel Pitar S.A – 55 t/24h, S.C Compan S.A – 100t/24h din totalul producției pe județul Iași de 616,7t/24h.

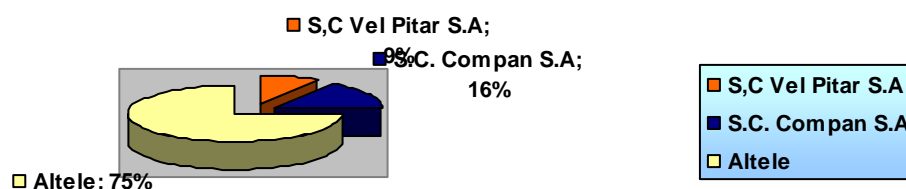


Figura 3.18 Principali producători de pâine și produse de patiserie după capacitatea de producție din județul Iași

Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor Direcției pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Iași

Piața de morărit și panificație este dependentă în mod direct de mai mulți factori: condițiile meteorologice di regiunea cultivată cu cereale, tehnologiile aplicate din momentul semănării, creșterii și recoltării.

În județul Iași conform informațiilor furnizate de Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Iași, prețurile la grâu de pe piața locală, au evoluat în ultimii ani astfel: (vezi tabelul 3.7)

Tabelul 3.7 Evoluția prețului la grâu în județul Iași în perioada 2010 - 2012

Perioada	2010			2011			2012		
	Preț /kg Minim	Preț/kg maxim	Preț/kg mediu	Preț/kg Minim	Preț/kg maxim	Preț/kg mediu	Preț /kg minim	Preț/kg maxim	Preț/kg mediu
Ianuarie	1,0	0,8	0,9	0,8	0,6	0,7	0,8	0,4	0,6
Februarie	1,0	0,8	0,9	0,8	0,6	0,7	0,8	0,4	0,6
Martie	1,5	0,8	1,15	0,8	0,6	0,7	0,8	0,5	0,65
Iulie	0,5	0,48	0,5	0,45	0,42	0,44	0,44	0,40	0,42
August	0,8	0,6	0,7	0,5	0,4	0,45	0,7	0,5	0,6
Septembrie	0,8	0,6	0,7	0,7	0,5	0,6	-	-	-
Octombrie	0,8	0,6	0,7	0,8	0,6	0,7	-	-	-

Sursa: Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Iași

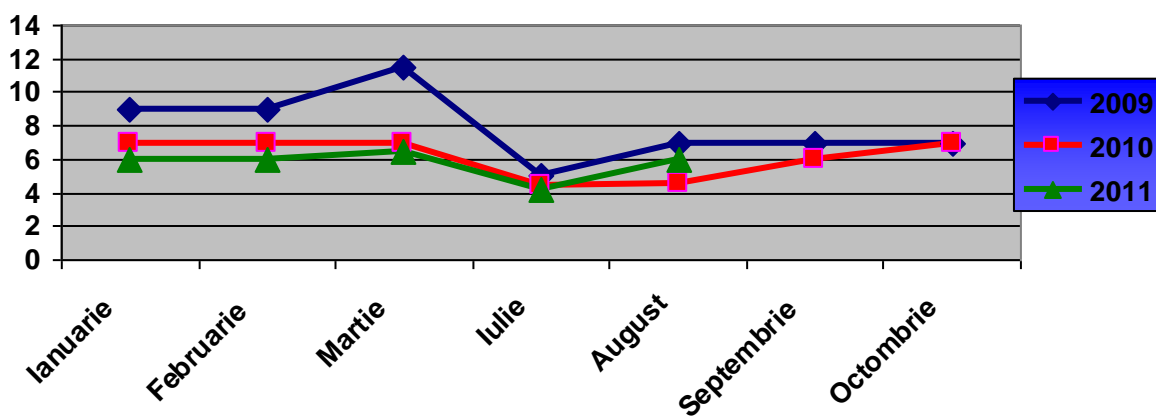


Figura 3.19 Evoluția prețului unitar al grâului în târgurile și oboarele județului Iași

Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor Direcției pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Iași

Se constată o diminuare valorică a prețului grâului în anii 2011, și progresiv 2012, față de 2010, Prețul grâului variază în funcție de perioada anului în care se efectuează tranzacțiile, acesta fiind ridicat în lunile de iarnă - primăvară, prețul înregistrând o creștere până la 1 leu/ kg și o descreștere în perioada de vară, perioada de recoltare, prețul ajungând chiar la jumătate, până la valoarea de 4 bani/kg.

Condițiile meteorologice influențează în mod direct întreaga viață a culturilor de cereale și în mod implicit a celei de grâu. În perioada de recoltare ploile abundente pot afecta recoltarea și implicit cantitatea și calitatea de grâu recoltată, perioada de creștere și maturizare a grâului este dependentă în mod direct de cantitățile de ploi înregistrate.

Regiunea Moldovei este propice pentru cultivarea cerealelor, în special de grâu și porumb, fiind o zonă de podiș și de dealuri de joasă înălțime, caracteristicile climaterice favorizează astfel de culturi. Datorită modificărilor din ultimii ani prin accentuarea temperaturilor extreme, în special cele de vară, producția este afectată, atât din punct de vedere cantitativ, cât și calitativ.

Agricultura românească, cea din regiunea de Nord-Est și a județului Iași solicită crearea unei strategii de dezvoltare, de dotare cu tehnologii moderne de irigații, de recoltare, care să asigure creșterea calității solurilor, a culturilor în perioada de semănare, maturizare până la recoltare și depozitare. În această zonă, agricultura este dominată de o segmentare a terenurilor agricole, din punctul de vedere al proprietarului, care face dificilă exploatarea cu tehnologii avansate. Predomină cultivarea rudimentară de către proprietari particulari, care asigură o productivitate redusă și un nivel calitativ inferior.

3.3. Mediul economic intern al S.C COMPAN S.A

3.3.1. Prezentarea generală a S.C. COMPAN S.A

În ultimul deceniu, sectorul de morărit din România a cunoscut profunde transformări prin faptul că s-au dezvoltat foarte mult capacitățile mici și medii de producție, concomitent cu reducerea marilor capacități industriale.

S. C COMPAN S.A, reprezentant de tradiție pe piața de morărit și panificație din Iași, are ca obiect activitatea de morărit, fabricarea pâinii și a produselor de patiserie. Ea are un capital privat, ca urmare a achiziționării acțiunilor de către angajați.

Activitatea este orientată în trei direcții esențiale: morărit, producție produse panificație, produse de patiserie și comercializare produse prin magazinele proprii sau distribuție la diferiți retaileri. Firma are un capital privat, realizat prin privatizarea unităților de stat de după anii 90. Evoluția sa pe piața firmelor de morărit și panificație din Iași a fost constantă, și s-a menținut datorită unor produse specifice de calitate.

Obiectul de activitate este producția de pâine, produse zaharoase și grâu măcinat și comerțul prin rețeaua proprie de desfacere cu amănuntul. Întreprinderea își desfășoară activitatea la nivelul județului Iași. Aceasta se realizează prin:

- producția de morărit și panificație, care asigură transformarea materiilor prime în produse finite, conform comenzilor și programului de producție;
- aprovizionare – desfacere care asigură materiile prime, materialele consumabile, ambalajele, energie electrică, iar activitatea de desfacere asigură distribuirea produselor către clienți și încasarea contravalorii acestora;
- transport care se realizează cu parcul auto propriu și se referă la transportul materiilor prime, mărfurilor, produselor finite, personalului;
- activitatea financiar-contabilă asigură organizarea contabilității financiare și de gestiune, conform legislației contabile;
- activitatea de personal – salarizare care are ca atribuții organizarea recrutării de personal, încheierea contractelor individuale de muncă și raportarea situației privind personalul la organele abilitate;
- activitatea oficiului juridic care asigură reprezentarea firmei în relațiile de ordin juridic cu terții și consilierea managementului privind legislația;
- activitatea oficiului de calcul care asigură administrarea bazei de date, funcționarea rețelei de calculatoare, precum și a soft-urilor.

Având în vedere valoarea capitalului social, a cifrei de afaceri, numărul angajaților și volumul producției, S.C Compan S.A se încadrează în categoria de firmă medie. Evoluția cifrei de afaceri și a profitului net înregistrate de firmă a evoluat, conform graficelor de mai jos:

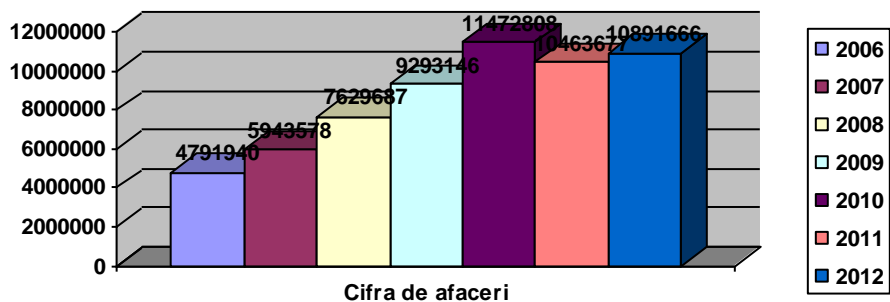


Figura 3.20 Evoluția cifrei de afaceri la SC Compan S.A

Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor furnizate de S.C Compan S.A

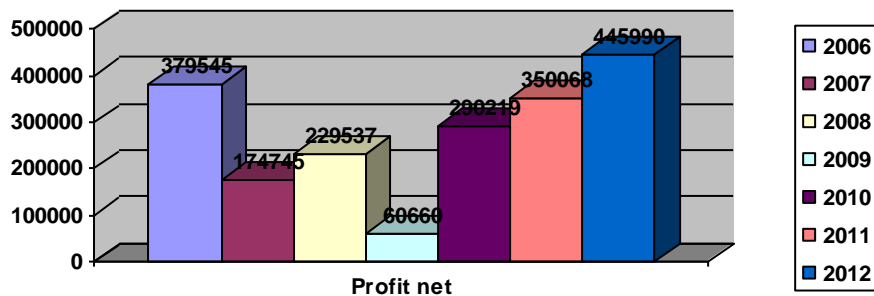


Figura 3.21 Evoluția profitului net la SC Compan S.A

Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor furnizate de S.C Compan S.A









Se constată o creștere și o menținere a cifrei de afaceri de-a lungul timpului, ceea ce demonstrează menținerea recunoașterii calității produselor realizate și comercializate de firmă pe piața ieșeană. Activitatea productivă se axează pe trei direcții esențiale: morărit, producție patiserie și panificație, comerț.

Contabilitatea este organizată pe două paliere: contabilitate financiară și contabilitatea de gestiune a producției.

Tabelul 3.8 Evoluția principalilor indicatori economici la S.C COMPAN S.A

Indicatori economici	2009	2010	2011	2012
Active imobilizate	2780.771	2726638	2064481	1962180
Active circulante	1781.215	2473417	2337851	1816962
Stocuri	82364	1731295	1334569	1259014
Casa și conturi la bănci	0	0	0	0
Creanțe	487.371	40342	408027	309452
Datorii	1632.127	1941472	1817824	1365593
Venituri totale	14319373	15672932	17931523	17138893
Cheltuieli totale	13709526	14827209	17030789	16405390
Cifra de faceri	10891666	11323832	13246586	13074069
Profit brut	609847	845723	900734	733503
Capitaluri	2885217	3184201	2623236	2451594
Capital social subscris vărsat	205254	205254	205254	205254
Profitul net	44599	65812	731164	557864
Provizioane pentru riscuri si cheltuieli	50	74382	0	0

Tabelul 3.9 Evoluția cifrei de afaceri, profitului și numărului de angajați

An bilanț	Cifra de afaceri (Lei)	Grafic	Profit brut (Lei)	Grafic	Angajați
2012	13 074 069		733 503		142
2011	13 246 586		900 734		140
2010	11 323 832		845 723		147
2009	10 891 666		609 847		148

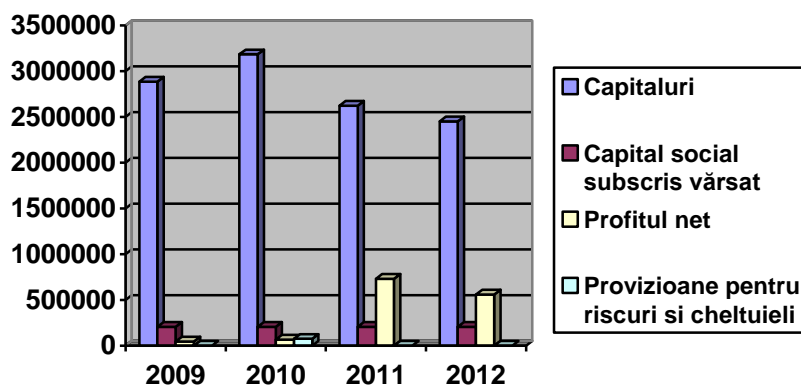


Figura 3.22 Evoluția capitalurilor proprii la S.C Compan S.A

Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor furnizate de S.C Compan S.A

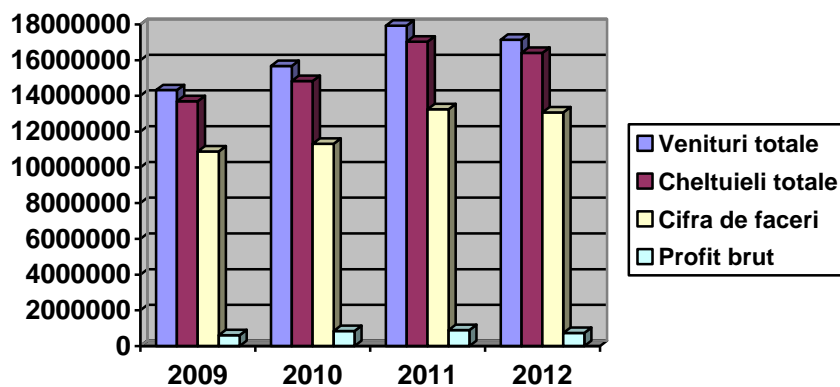


Figura 3.23 Evoluția indicatorilor de rezultate la S.C Compan S.A
Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor furnizate de S.C Compan S.A

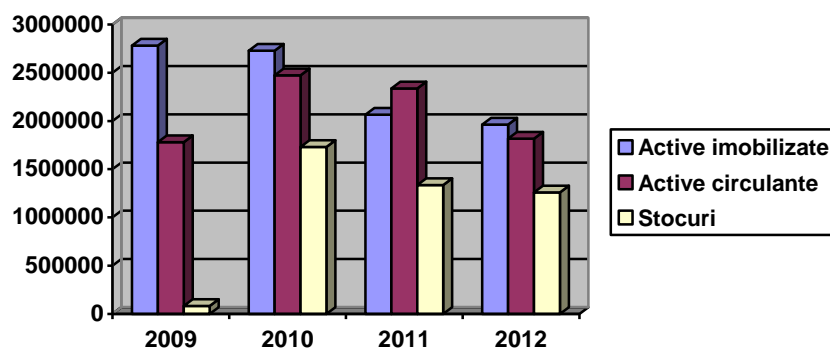


Figura 3.24 Evoluția activelor S.C Compan S.A
Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor furnizate de S.C Compan S.A

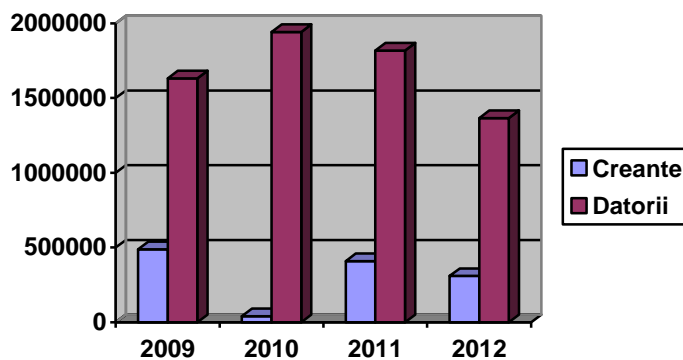


Figura 3.25 Evoluția creanțelor și datoriilor S.C Compan S.A
Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor furnizate de S.C Compan S.A

3.3.2. Organizarea structurală a întreprinderii

S.C. Compan S.A este condusă de Adunarea Generală a Acționarilor, care are dreptul de decizie și control total asupra activității, iar aceasta este monitorizată și avizată de Comisia de Cenzori. În subordinea Adunării Generale a Acționarilor se află Consiliul de Administrație și directorul general.

În cadrul firmei pot fi identificate mai multe tipuri de relații organizatorice:

- a) Relații de autoritate între directorul general și ceilalți directori față de personalul subordonat, prin care se formulează decizii și urmăresc îndeplinirea acestora;
- b) Relații de cooperare, între angajații care se află pe același nivel ierarhic, de exemplu între directorul economic și directorul tehnic, sau șefii diferitelor echipe de lucru;
- c) Relații de control exercitate de comisii sau persoane abilitate, cum ar fi de exemplu, controlul tehnic de calitate a produselor sau controlul intern.

Funcționarea internă a firmei se desfășoară conform Regulamentului de Organizare și Funcționare Internă, avizat de Consiliul de Administrație, care respectă prevederile legislației muncii.

Întreprinderea este organizată pe următoarele mai multe elemente structurale în vederea calculației costurilor unitatea economică este a fost structurată pe centre de calculație astfel:

- secția de morărit
- secția de panificație
- secția de patiserie
- sector administrativ
- sector comercial.

În cadrul fiecărui centru de calculație sunt detaliate cheltuielile directe și indirecte pe fiecare secție în parte. În funcție de volumul de activitate cele mai dezvoltate secții sunt secția de panificație, secția de morărit și activitatea de comerț. În cadrul firmei există: secția morărit, o secție de panificație și o secție de patiserie și mai multe magazine de desfacere proprii.

S.C. COMPAN S.A fiind organizată pe mai multe elemente structurale în vederea calculației costurilor unitatea economică este a fost structurată pe centre de calculație astfel:

- secția de morărit
- secția de panificație
- secția de patiserie
- sector administrativ

- activitatea de comerț

Structura organizatorică se prezintă astfel:

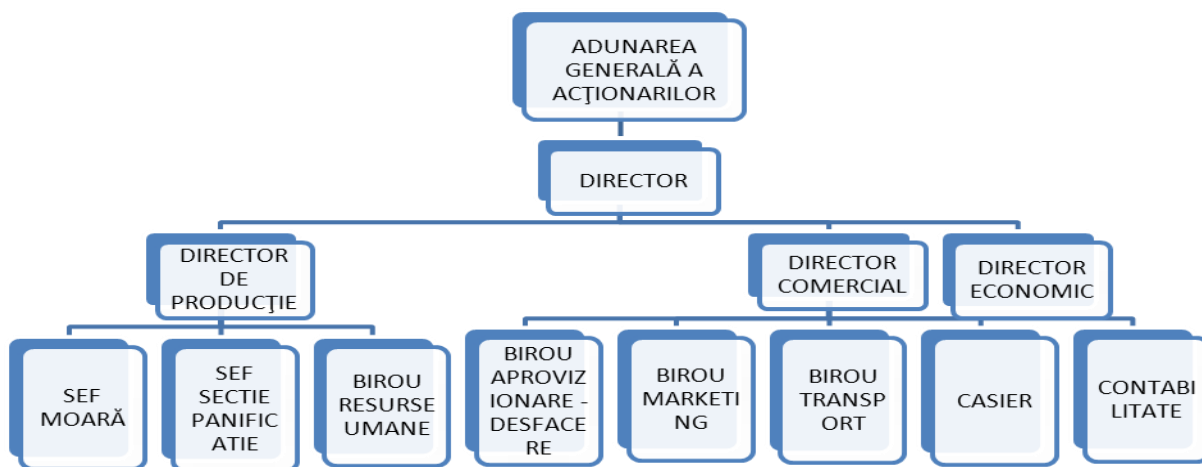


Figura 3.26 Structura organizatorică a S.C. Compan S.A.

Sursa: proiectie realizată de autor conform datelor furnizate de S.C. Compan S.A.

În cadrul fiecărui centru de calculație sunt detaliate cheltuielile directe și indirecte pe fiecare secție în parte.

3.3.3. Produsele oferite de S.C. COMPAN S.A.

Oferta de produse de morărit și panificație este diversă și adaptată la cerințele pieței județului Iași. Produsele obținute și comercializate de S.C. Compan S.A. sunt:

1. Produse de morărit: morărit preambalat, morărit industrial
2. Produse de panificație: pâine albă de consum, pâine pentru un stil de viață sănătos, pâine cu un conținut bogat de fibre alimentare și vitamine, pâine dietetică, specialități de panificație, pâine cu semințe, pesmet
3. Produse de patiserie: cozonaci, produse din aluat dospit, foietaje, produse tradiționale, covrigi (covrigi tradiționali, covrigi superiori), fursecuri și saleuri.

Produsele de morărit

Produsele de morărit au două destinații: produse de morărit preambalate, destinate consumului individual și produse de morărit industrial, destinate producției de masă.

Morăritul este activitatea principală care fundamentează și individualizează locul firmei pe piața produselor de morărit și panificație din municipiul și județul Iași.

Făina de grâu se obține din măcinarea boabelor de grâu panificabile și se prezintă sub forma unei pulberi. În funcție de calitatea materiei prime, grâul, calitatea făinii obținute este diferită ca și culoare, granulozitate, conținut de gluten, umiditate. În funcție de caracteristicile grâului se pot obține următoarele categorii de făină:

- făină tip 650 se utilizează pentru fabricarea produselor de panificație;
- făină tip 000 se utilizează pentru fabricarea produselor de patiserie și cofetărie;
- făină tip 480 și făina tip 550 pentru fabricarea produselor de patiserie și biscuiților;
- făină neagră, făina graham și tărâțe de grâu pentru fabricarea produse de produsele de panificație dietetice.

Produsele finite obținute din activitatea de morărit sunt destinate atât consumatorilor casnici (populația), precum și consumatorilor industriali (firme de panificație, brutării).

Tehnologia de morărit utilizată este în sistem mecanizat. Procesul tehnologic este supravegheat direct, de către angajați, care au atribuții în verificarea calității făinii, pe fiecare etapă. Calitatea materiilor prime și a produselor finite rezultate din activitatea de morărit sunt verificate de către laboratorul de analize.

Produsele de panificație

Produsele de panificație realizate de către S.C. Compan S.A sunt diversificate. Acestea sunt: pâine, specialități de panificație și produse de patiserie.

Din categoria *pâine*, entitatea fabrică următoarele sortimente:

- pâine albă simplă – 300 g și 400 g.
- pâine albă superioară – 350 g și 400 g.
- pâine neagră simplă – 350 g.
- pâine graham – 200 g
- pâine cu cereale – 400g.

Forma de prezentare este diversificată, pâinea regăsindu-se atât în formă clasică, cât și feliată. Grupa specialităților de panificație cuprinde: chifle de 100 g., batoane de 50 g., colaci împlețiți 45g., covrigi simpli 30 g., covrigi împlețiți 75g.

Produsele de patiserie sunt: cozonaci, produse din aluat dospit, foietaje, produse tradiționale, fursecuri, saleuri și produse de cofetărie.

Tabelul 3.10 Evoluția producției și vânzărilor produselor de morărit și panificație

Nr. Crt.	Produse	Producția realizată (tone)				
		2008	2009	2010	2011	2012
1.	Pâine	5.680	4.320	4.150	3.670	3.120
2.	Specialități panificație	346	290	250	175	135
3.	Grâu măcinat	6.250	5.870	5.125	2.950	3.260
Nr. Crt.	Produse	Valoarea mărfii vândute - lei -				
		2007	2008	2009	2010	2011
1.	Pâine	1.890.000	1.579.000	1.543.230	695.000	855.000
2.	Specialități panificație	1.324.000	1.249.000	127.000	97.800	136.000
3.	Grâu măcinat	28.900	25.600	24.400	26.800	95.000

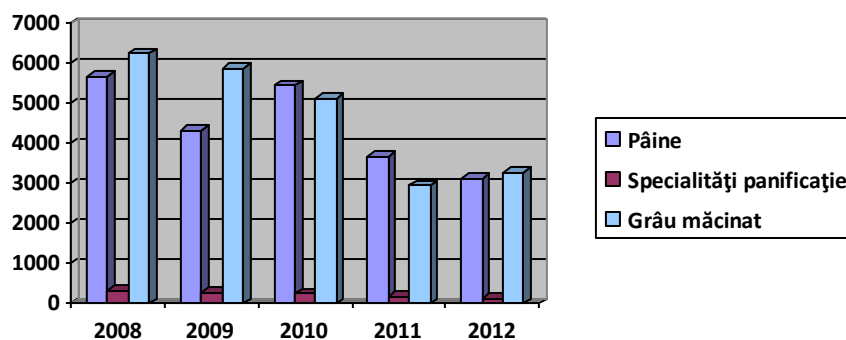


Figura 3.27 Evoluția producției la S.C. Compan S.A

Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor furnizate de S.C Compan S.A

Se constată o scădere constantă a producției în ultimii ani la toate produsele de morărit și panificație. Acest fapt se poate avea mai multe explicații, dacă analizăm situația pe cele două obiecte de activitate, morărit și panificație:

- morărit:

- înființarea a mai multor unități de morărit atât în municipiul Iași, cât și în județul Iași, chiar în sate și comune;

- raționalizarea consumului de făină, în special albă și orientarea opțiunilor consumatorilor către alte alimente.

- panificație

- apariția unor firme mici și mijlocii pe piață, care au crescut concurența pe piața produselor de panificație;

- utilizarea de către firmele concurente a unor tehnologii mai performante și oferirea de către acestea a unei game mai diversificate de produse și de calitate superioară;
- reducerea consumului populației în ceea ce privește pâinea albă.

3.3.4. Activitatea de morărit

Activitatea de morărit este strict legată de materia primă principală, grâul, de proprietățile căruia depinde în mod direct calitatea produselor finite obținute. Compoziția chimică a cerealelor are un rol determinant în aprecierea calitativă a produselor finite, a valorii lor nutritive¹⁰⁵.

S.C COMPAN S.A deține ca bază tehnologică *moara de grâu*, cu o capacitate de 14.000 tone de grâu pe lună. În prezent, datorită reducerii numărului de comenzi și a volumului activității moara funcționează cu un program de 8 ore/zi. Procesul tehnologic impune parcurgerea următorului flux de operațiuni: curățare, umectare, condiționare, aspirație, transport, măcinare, cernere și colectarea produselor finite.

Moara are în structura sa următoarele componente, reprezentate și în anexa nr. 8:

- Silozul de cereale – unde sunt depozitate cantitățile de grâu achiziționate de la furnizori, persoane fizice și juridice;
- Secția de curățire – amplasată între depozitul de materii prime, respectiv silozul de cereale și moara propriu-zisă;
- Moara propriu-zisă;
- Secția de omogenizare;
- Secția de ambalare și depozitare;
- Laboratorul de analize;
- Secția de întreținere și reparații;
- Sectorul administrativ.

Procesul tehnologic a impus stabilirea unor structuri organizatorice și funcționale, care respectă etapele specifice, din care menționăm:

- *secțiunea de curățătorie și condiționare*, care include utilaje mecano pneumatice pentru separarea impurităților (praf, pleavă, spărturi și semințe de buruieni), mașini de periat, separatoare de pietre, decojitoare și utilaje pentru condiționare grâu (umectare și odihnă 6- 8 ore);

¹⁰⁵ Hodișan N., Timar A., *Materii prime vegetale, condiționarea, păstrarea și expertiza calității*, Editura Universității din Oradea, Oradea, 2010, p. 7

- pentru evitarea spărturilor și reducerea consumului energetic, transportul grâului se realizează cu elevatoare;

- *secțiunile de măcinare și cernere* organizată în două module distincte, iar transportul măcinșului între acestea se face pneumatic. Prin această soluție se asigură o răcire bună a tăvălugilor în timpul lucrului și se evită condensul atât în valțuri cât și pe conductele de transport;

Construcția morilor de măcinat grâu, sub formă de module dispuse orizontal, reduce costurile investiției pentru construcție clădire cu cel puțin 50-60% și permite amplasarea acestora în clădiri deja existente prin realizarea altor dispuneri a utilajelor. Astfel de structuri permit ca intervențiile asupra utilajelor să se poată face cu ușurință, să se reducă riscurile accidentărilor și să se reducă personalului de deservire a morii. Structura organizatorică și procesul tehnologic de măcinare a grâului și fluxul informațional contabil este reprezentat prin anexa.8 și figura 3.29.

Principale operațiuni derulate în cadrul activității de morărit sunt:

- Achiziția de grâu de la persoane fizice;
- Achiziția de grâu de la persoane juridice;
- Vânzare produse finite morărit;
- Recepție materii prime și eliberare produse finite.

Identificarea operațiunilor desfășurate impune structurarea activității, fapt ce permite organizarea contabilității de gestiune, în analitic și implementarea noilor metode de calculație a costurilor. Tendința de a calcula costurile pe activități, drept generatoare de costuri, se poate aplica cu succes numai prin cunoașterea specificului și stabilirea unui flux informațional care să reflecte cu fidelitate realizatea economică.

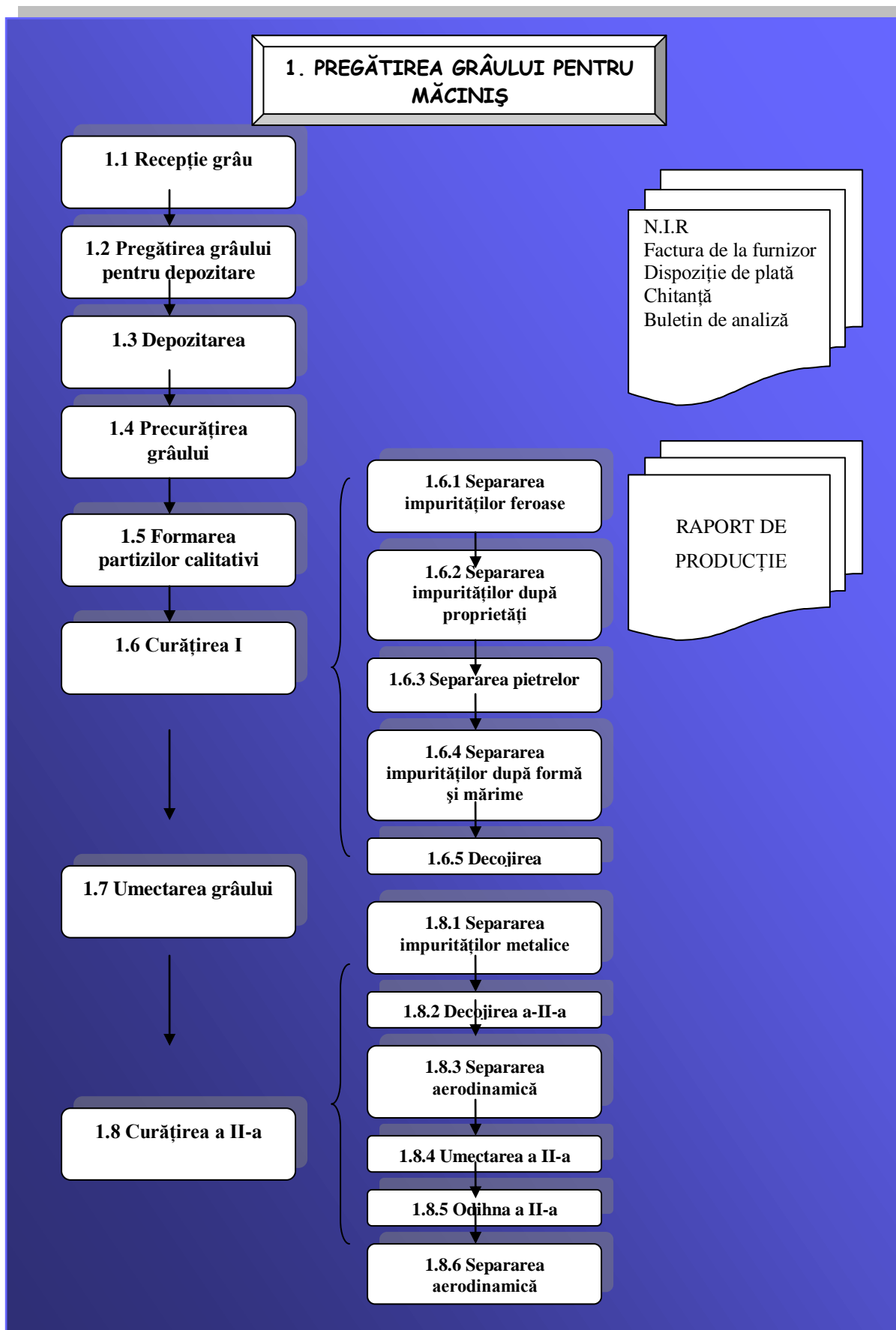


Figura 3.28 Procesul tehnologic de măcinare a grâului

Sursa: proiecție realizată de autor

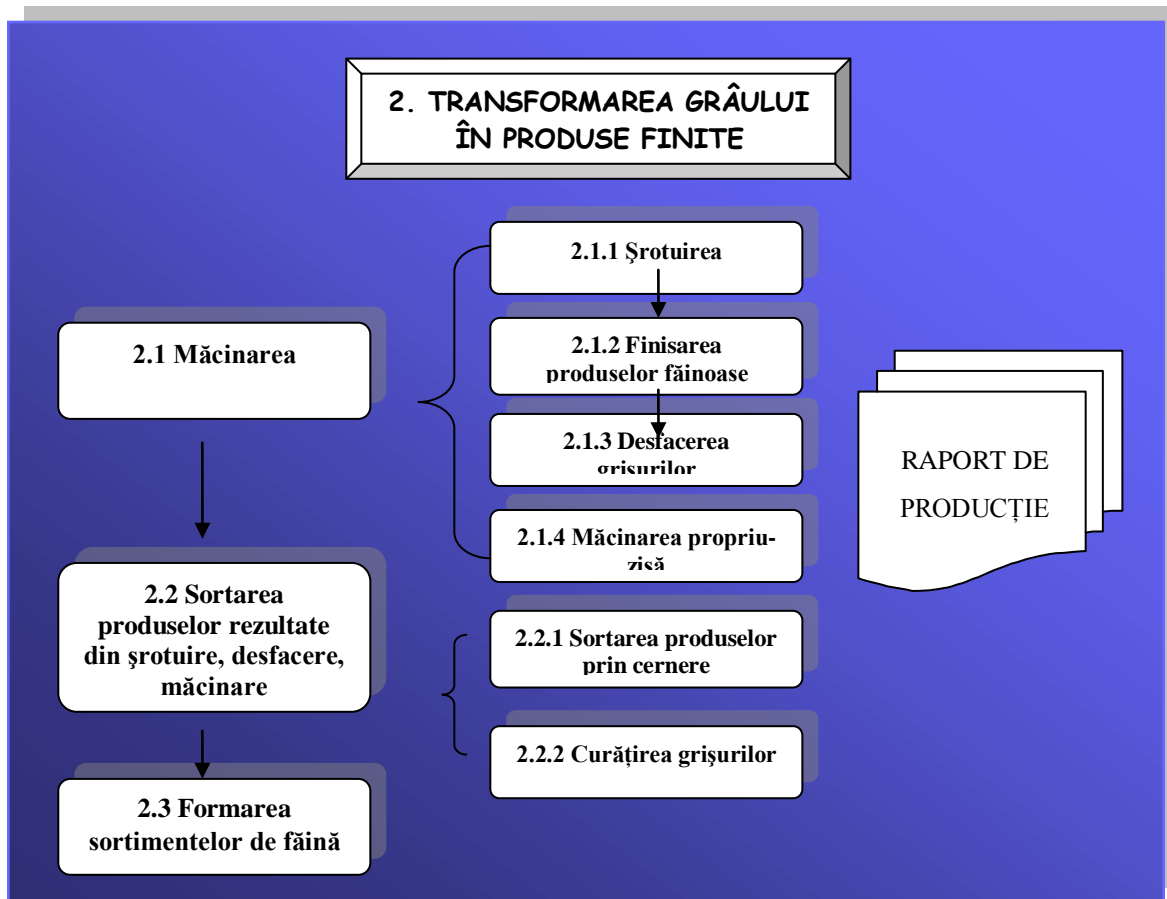


Figura 3.29 Transformarea grâului în produse finite
 Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor furnizate de S.C Compan S.A

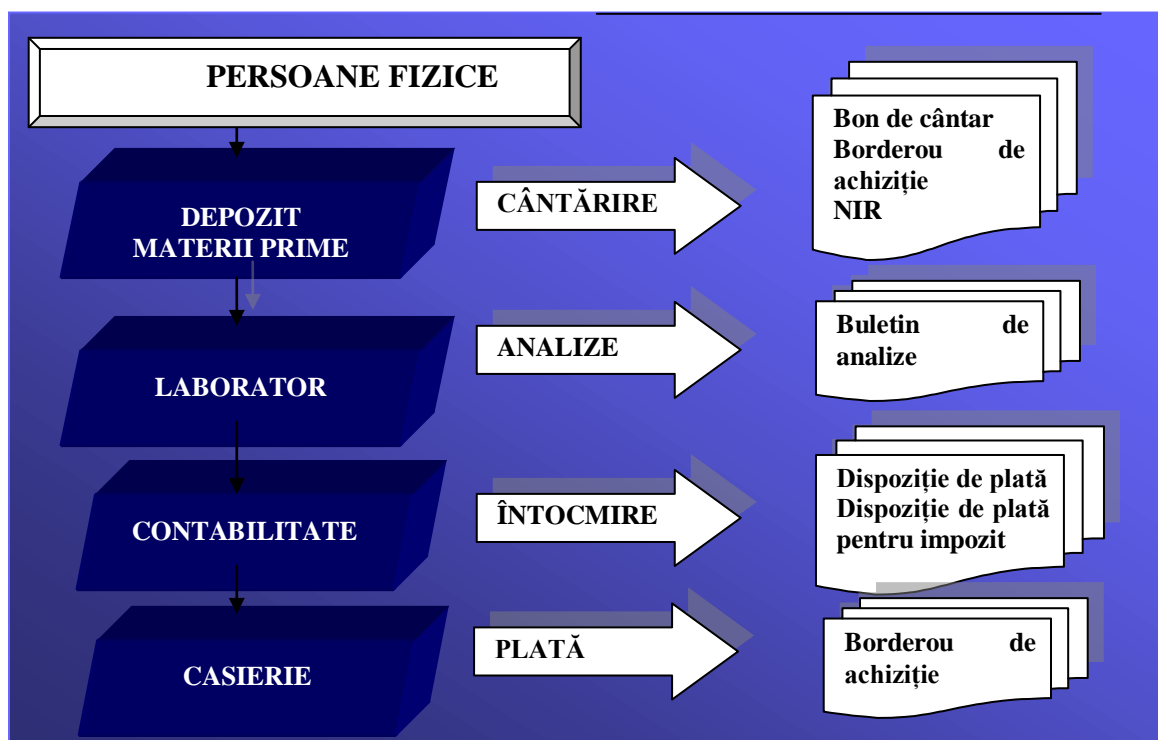


Figura 3.30 Achiziția de grâu de la persoane fizice
 Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor furnizate de S.C Compan S.A

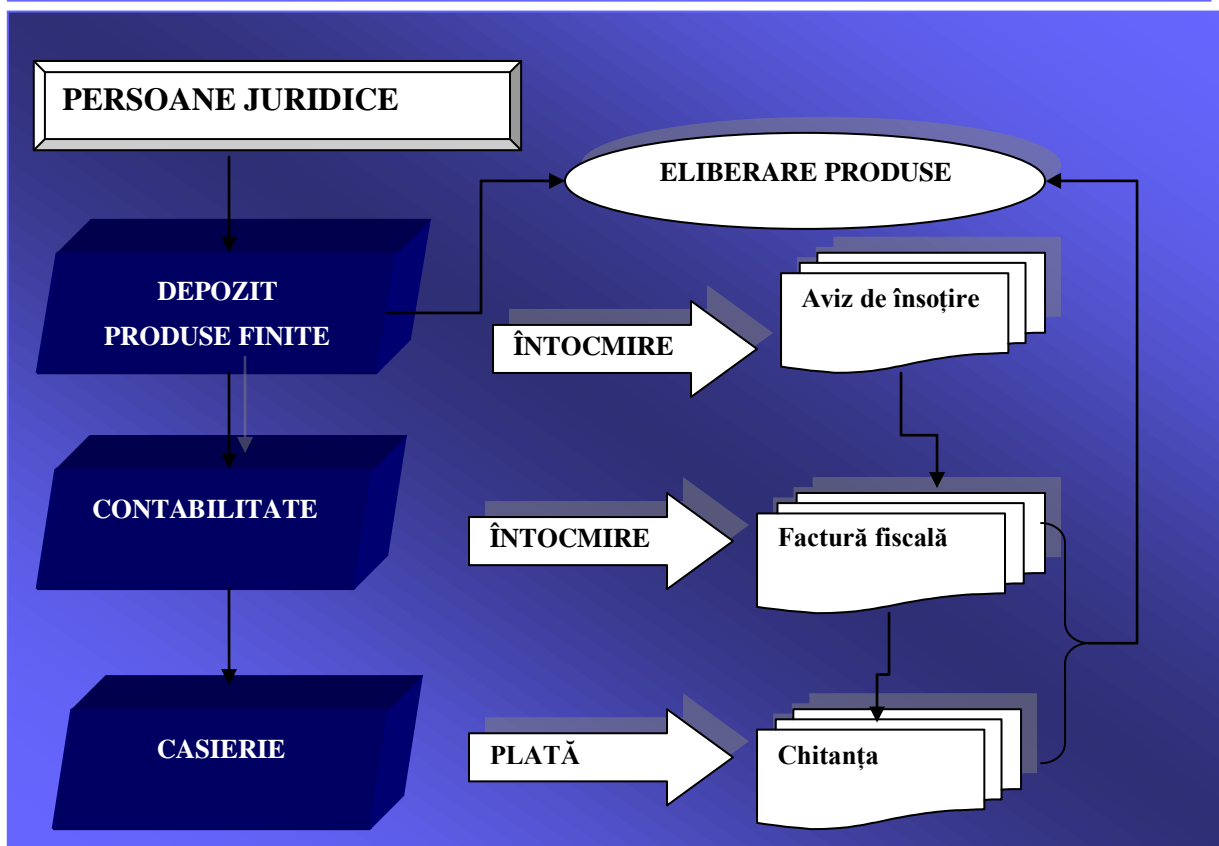
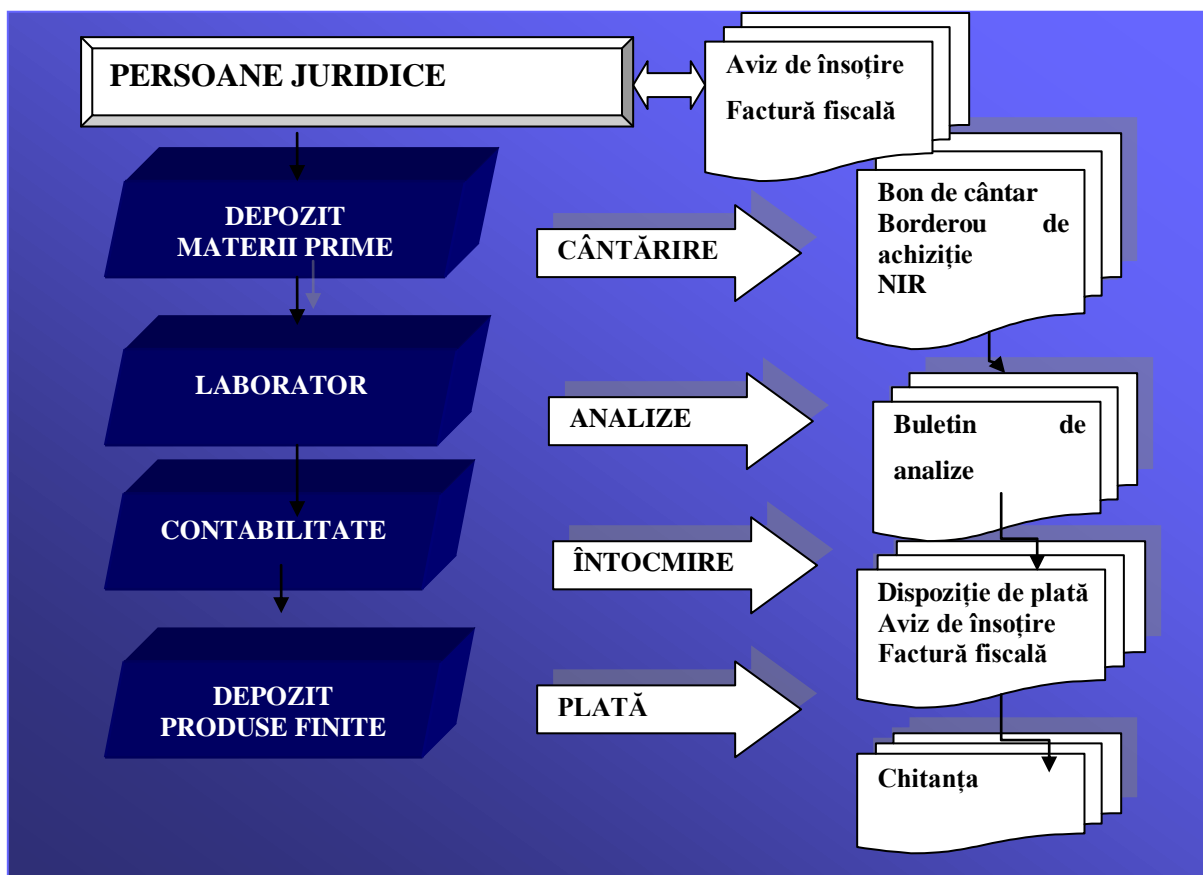


Figura 3.31 Achiziția de grâu de la persoane juridice
 Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor furnizate de S.C Compan S.A

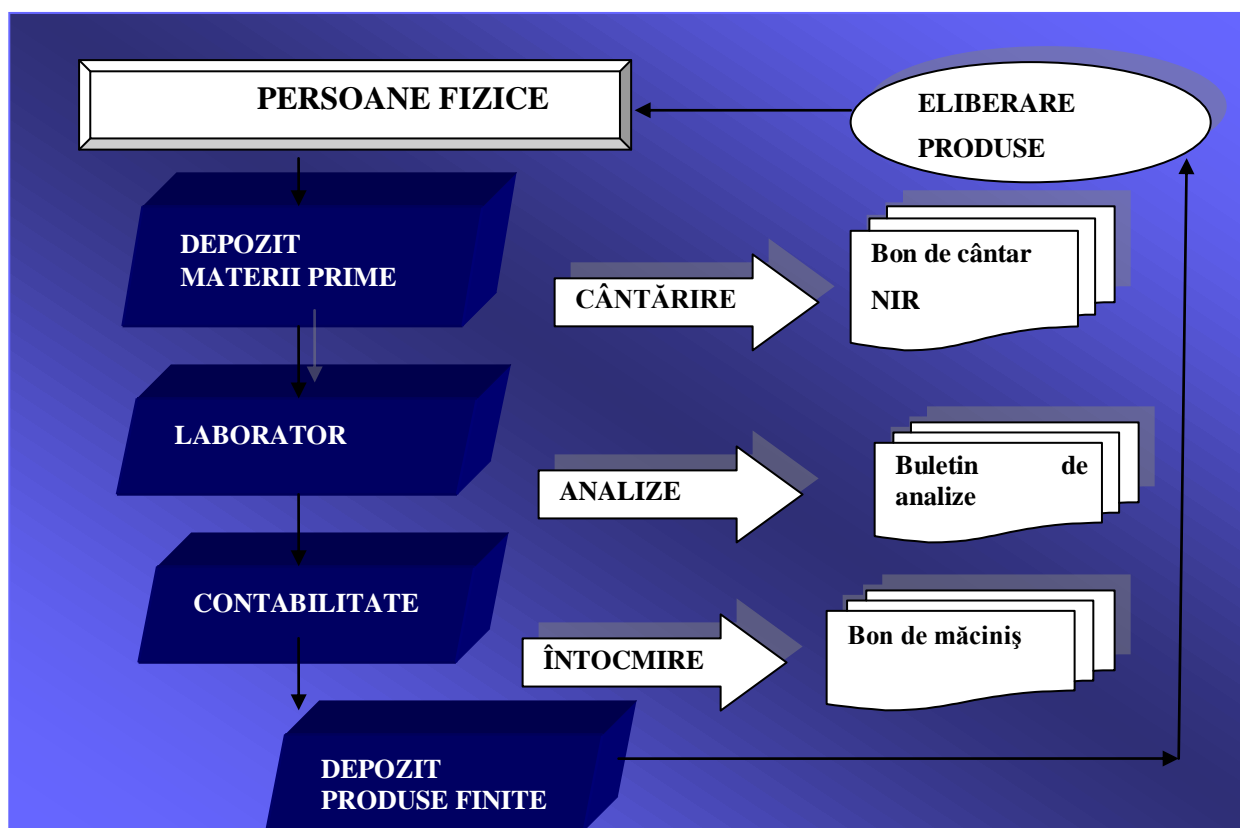


Figura 3.32 Vânzare produse finite morărit

Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor furnizate de S.C Compan S.A

3.3.5. Activitatea de panificație

Procesul de panificație se desfășoară conform rețetelor stabilite de către specialiștii în panificație. Cea mai utilizată tehnologie pentru obținerea pâinii este cea de preparare a unui aluat fin, numit maia în care se încorporează drojdia. Această procedură asigură caracteristicile de calitate superioară a pâinii, în special elementul de creștere. La baza tehnologiei de fabricație a pâinii se află rețetele de fabricație stabilite de către tehnicienii din domeniu: ingineri, tehnicieni și șefi de linii productive.

Rețeta este o sursă foarte importantă de informații și pentru contabilitatea de gestiune, pentru realizarea antecalculului, bugetelor și postcalculului pentru determinarea abaterilor. Un exemplu de rețetă de fabricație a pâinii cu cereale privind materiile prime și regimul tehnologic este prezentat în completare, de menționat că aceste cantități sunt pentru 100 kg pâine.

Rețeta de fabricație a pâinii cu cereale în cadrul S.C. COMPAN S.A se prezintă astfel: (vezi tabelul 3.11)

Tabelul 3.11 Rețeta de fabricație a pâinii cu cereale

Demunire materii prime	Cantități specifice
Făina de grâu tip 680	28 Kg
Făină de secară cal I	8 kg
Făină de secară cal III	28 kg
Drojdia de panificație	1,2 kg
Maia acidă din secară	2,0 kg
Gluten	1,0 kg
Sare	1,2 kg
Apa tehnologică	40 l
Durata frământării	6-8 min
Durata fermentației în malaxor	5 min
Temperatura semifabricatelor	30°C
Umiditate aluat	60%
Aciditatea	8-12°T
Durata dospirii finale	50 min
Durata coacerii în cuptor cu vatră	60 min
Temperatura de coacere	200°C

Sursa: S.C. COMPAN S.A. – secție producție

În panificație principalele materii prime sunt: făina de grâu, drojdia, sarea, apa tehnologică. De calitatea acestora depinde în mod direct calitatea produselor finite obținute.

Făina de grâu este materia primă cu ponderea cea mai mare în componența pâinii și a produselor de panificație. Ea se obține prin măcinarea bobului de grâu, iar componența sa reprezintă un complex de elemente chimice și biochimice asemănătoare grâului.

Fiecare dintre componentele care alcătuiesc masa de făină are o anumită influență asupra însușirilor fizice și chimice ale acestuia, ca în final, aceste însușiri să se manifeste în procesul de panificație. Compoziția chimică¹⁰⁶ a făinii depinde de următorii factori: soiul de grâu, gradul de maturizare al grâului, gradul de extracție, tehnologia de măcinare, condițiile climatice din perioada maturizării și recoltării grâului.

Însușirile fizice și chimice ale făinii influențează parțial calitatea ei. Făina mai are și calități numite tehnologice în ceea ce privește hidratarea, capacitatea de a forma și de a reține gazele de fermentație. În funcție de însușirile fizice sau tehnologice făina se poate grupa astfel, conform tabelului 3.12¹⁰⁷:

¹⁰⁶ Bordei D. – *Tehnologia modernă a panificației*, Editura Agir, București, 2005, p. 289

¹⁰⁷ <http://anamob.ro>, accesat 25.10.2012

Tabelul 3.12 Gruparea făinii

Sortimentul de făină	Categoriile de calitate	Capacitatea de hidratare
Albă	Foarte bună	peste 58
	Bun	54-58
	Satisfăcătoare	sub 54
Semialbă	Foarte bună	peste 60
	Bună	58-60
	Satisfăcătoare	sub 58
Neagră	Foarte bună	peste 64
	Bună	60-64
	Satisfăcătoare	sub 60

Tendențele actuale ale pieței este de a crește consumul de pâine cu un conținut ridicat de făină neagră.

Drojdia de panificație este folosit ca afânător biochimic. Se poate prezenta sub formă de Drojdie presată, uscată sau lichidă. Toate formele de drojdie uscată trebuie rehidratate în apă caldă (30-43°C). De calitatea drojdiei depinde în mod direct calitatea pâinii. Un alt element cheie al fabricării pâinii o constituie maiuaua.

Glutenul vital se obține prin spălarea făinii de grâu și îmbunătățește calitățile de panificație ale făinii, mărește stabilitatea aluatului, determină obținerea unor produse finite cu volum mai mare.

Sarea se folosește pentru a da gust produselor și pentru a îmbunătăți proprietățile aluatului, făcându-l mai elastic, astfel încât produsele rezultate sunt de calitate superioară.

Apa tehnologică este un component indispensabil al aluatului, calitatea utilizată variind în funcție de capacitatea de hidratare a făinii utilizate în procesul tehnologic.

Fluxul tehnologic specific panificației

Sucesiunea¹⁰⁸ fazelor și operațiilor care se efectuează în cadrul procesului tehnologic de fabricație a produselor de panificație alcătuiește fluxul tehnologic, iar utilajele dintr-un anumit flux constituie o linie tehnologică.

Liniile tehnologice se organizează pe grupe de produse (pâine, produse de franzelărie), iar cele mai moderne, cu desfășurarea în flux continuu, chiar pe sortiment, ca de exemplu, linie pentru pâine rotundă, pâine lungă, franzelărie, chifle. Gradul de mecanizare al liniei are importanță din punct de vedere economic, cât și în ce privește calitatea produselor.

¹⁰⁸ Leonte, M., *Materii prime și auxiliare*, Editura Millenium, Piatra Neamț, 2003, p. 321

Avantajul economic principal al mecanizării fabricației constă în creșterea substanțială a productivității muncii, ca urmare a reducerii numărului de muncitori, ceea ce atrage după sine scăderea costului produselor

Linia tehnologică de la S.C. COMPAN S.A. este amplasată într-un spațiu complet izolat, în care accesul se face numai cu permisiunea conducerii - în acest mod randamentul realizat pe această instalație este maxim.

Făina este transportată de la depozitele de materii prime ale morii, prin transport auto.

Malaxoarele de aluat sunt cu cuvă detașabilă, cu braț spirală, au doua viteze, putându-se adapta perfect calităților pe care le prezintă făina.

Mașina de divizat este o automatizată și realizează cu ușurință capacitatea de producție.

Mașina de modelat rotund și lung este deosebită de cea obișnuită.

Capacitatea variază în funcție de numărul de bucăți, care se așează pe rând:

a) 6 bucăți = 33.000 kg/24h;

b) 5 bucăți = 27.000 kg/24h.

Indicativul tehnic al cuptorului este T.N.4100, suprafața de coacere 65 m².

Linia tehnologică are în structură următoarele echipamente¹⁰⁹: 1 - Compresor pentru transport pneumatic; 1 - Cantar electronic; 1 - Panou de comanda; 2 – Malaxor cu cuve detașabile;

1 - Dozator de apă; 4 – Cuve; 1 - Ridicător răsturnător; 1 - Mașina de divizat; 1 - Mașina de modelat rotund ; 1 – Bandă reglabilă; 1 – Predospitor; 1 - Mașina de modelat lung;

1 - Dispozitiv de sincronizare și răsturnare a bucăților de aluat; 1 – Bandă transportoare; 1 - Dospitor asistat de computer; 1 - Panou de comandă; 1 - Bandă transportoare; 1 - Crestator aluat;

1 - Bandă alimentare cuptor; 1 – Cuptor cu trei vetre mobile; 1 - Bandă răcire;

Etapele procesului de fabricație:

- ↪ făina se încarcă prin aspirație și realizează o aerare a făinii;
- ↪ cântarul este prevăzut cu o cuvă cu o capacitate de 150 kg și senzori montați pe sașiu;
- ↪ de la tabloul de comandă se programează făina și se realizează comanda dorită;
- ↪ făina cântărită se evacuează în cazan cu ajutorul unui braț acționat mecanic;
- ↪ panoul de comandă este centrul de programare a cantităților de făină și se realizează amestecul indicat de tehnolog;

¹⁰⁹ Moldoveanu Gh., *Panificația modernă*, Editura Tipografia Modernă, Iași, 2001, p. 360

- ↳ malaxorul mobil are o capacitate de 240 kg, puterea consumată este de 13,5 KW/h, diametrul cuvei este de 950 mm, malaxorul are două viteze, programator pentru timpul de frământare și un braț spirală, care este acționat hidraulic;
- ↳ dozatorul de apă se racordează la apa caldă și rece, programându-se cantitatea necesară pentru frământare;
- ↳ ridicătorul-răsturnător ajută la răsturnarea aluatului în cuva mașinii de divizat;
- ↳ mașina de modelat rotund are un tamburul conic din teflon și un sistem de suflare cu aer cald pentru a preveni lipirea aluatului de tambur;
- ↳ sincronizatorul aranjează bucățile de aluat pentru leagănele dospitorului;
- ↳ dospitorul poate asigura un timp de dospire de maxim 70 minute, lungimea leagănelor este de 2400 mm, benzile de la leagăne sunt confecționate dintr-un bumbac special, iar acest utilaj este asistat de o instalație, care realizează temperatura, timpul și umiditatea dorită, pe care le afișează asigurându-se microclimatul necesar obținerii unor produse de înaltă calitate;
- ↳ cuptorul este încălzit, iar temperatura în interiorul cuptorului se menține 8 ore;
- ↳ cuptorul este asistat de computer putând fi programat separat pe fiecare nivel.

Consumul specific de resurse pe o unitate fizică pentru producție de panificație este prezentat conform anexei 9.

Industria de panificație în condițiile actuale

Piața produselor alimentare cunoaște o intensă înnoire și diversificare pusă pe seama satisfacerii dorințelor, preferințelor, necesităților și exigențelor tot mai mari ale consumatorilor. Realizările din domeniul alimentar se înscriu pe o coordonată ascendentă, asistând în ultimele decenii la o evoluție spectaculoasă .

Dacă la nivel macroeconomic calitatea produselor este evaluată tot mai mult în strânsă legătură cu calitatea vieții, la nivel microeconomic nivelul crescând al cerințelor consumatorilor, nevoia lor de informare și educare trebuie să stimuleze preocupările întreprinzătorilor pentru diversificarea și îmbunătățirea calității mărfurilor alimentare.

În ultimele decenii s-a produs pe plan mondial o creștere a sortimentelor bunurilor de consum alimentar asociată pe plan cantitativ cu schimbări ponderale între diferite grupe. Această dezvoltare a fost determinată de apariția de noi produse, reînnoirea alimentelor tradiționale, cu performanțe nutritive ridicate.

În prezent mărfurile alimentare încorporează un volum din ce în ce mai mare de progres tehnico – științific și ca urmare a tehnologiei alimentare moderne. Pornind de la necesitățile obiective și subiective ale consumatorilor, entitățile selectează atent materiile prime, reduc

aditivii alimentari, tipurile de transformări tehnologice eficiente pentru a ajunge la un produs finit cu proprietăți identice sau cât mai apropiate de cele ale produsului proiectat.

În condițiile internaționalizării pieței consumatorii își orientează atenția spre acele produse care se diferențiază de celelalte prin calitate. Această diferențiere constă în a pune la dispoziția consumatorilor un produs altfel conceput decât celelalte.

Recunoscându-se necesitatea schimbărilor în modul de abordare a aspectelor referitoare la asigurarea calității, în țara noastră asistăm, în ultimii ani, la intensificarea preocupărilor în acest domeniu, la nivelul entității economice, dar și al unor organisme guvernamentale și nonguvernamentale, asociații, firme de consultanță.

Multe întreprinderi manifestă un interes deosebit pentru modelele de asigurare a calității propuse de standardele internaționale din familia ISO 9000, aflându-se în diferite faze de implementare a unui asemenea model.

Calitatea produselor este legată tot mai mult în strânsă legătură cu calitatea vieții. Astfel, se acordă importanță deosebită caracteristicilor sanogenetice ale produselor, diminuării impactului ambiental negativ al unor produse și procese, fiind introduse, în acest sens, tot mai multe restricții, reglementări, standarde obligatorii referitoare la protecția vieții, sănătății persoanelor și mediului înconjurător. Industria modernă a panificației a realizat progrese în utilizarea de tehnologii de fabricație care să nu deterioreze mediul înconjurător, iar conținutul produselor să nu afecteze sănătatea consumatorilor.

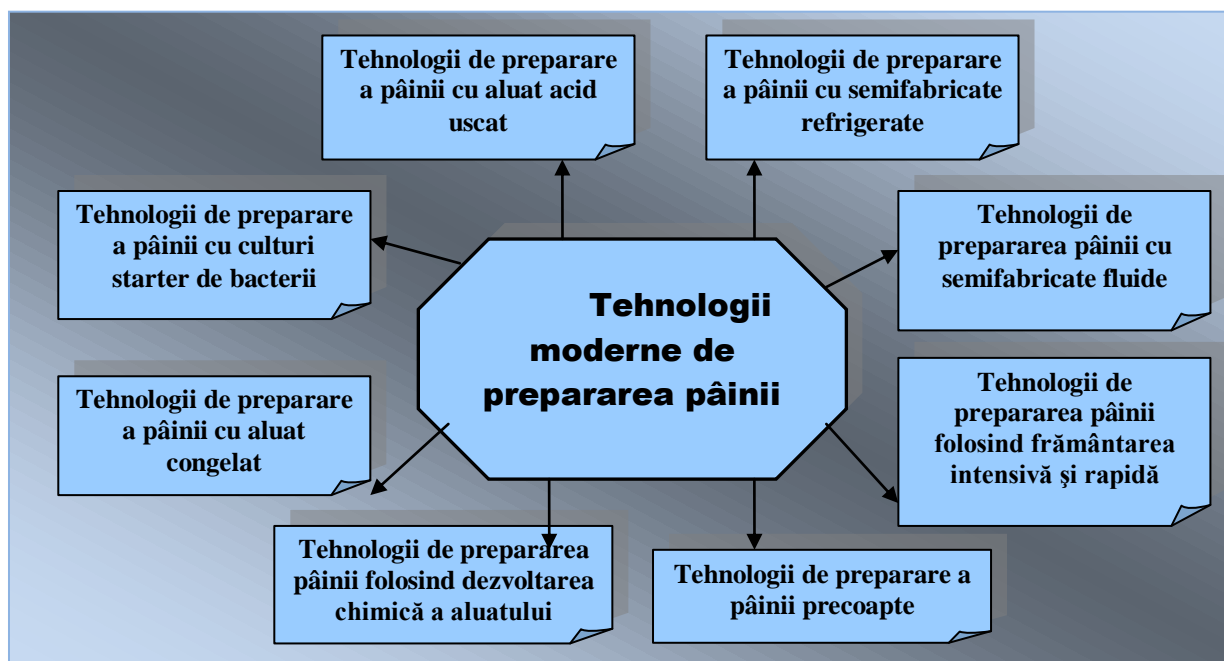


Figura 3.33 Tehnologii moderne în prepararea pâinii

Sursa: adaptarea după Banu C. (coordonator), Manualul inginerului de industrie alimentară, Editua Thnică, București, 1999, p. 423

Noutățile în ceea ce privește tehnologiile de preparare a pâinii sunt: prepararea pâinii cu semifabricate fluide; frământarea intensivă și rapidă a aluatului; prepararea pâinii folosind dezvoltarea chimică a aluatului și cu aluat acid uscat; prepararea pâinii precoapte sau cu semifabricate refrigerate; prepararea pâinii cu culturi starter de bacterii și cu aluat congelat.

Dintre tehnologiile moderne amintim: tehnologia de preparare a pâinii cu semifabricate fluide, tehnologia de preparare a pâinii folosind frământarea intensivă și rapidă a aluatului, tehnologii de preparare a pâinii folosind dezvoltarea chimică a aluatului, tehnologii de preparare a pâinii cu aluat congelat, tehnologiile de preparare a pâinii cu culturi starter de bacterii, tehnologiile de preparare a pâinii cu aluat acid uscat, tehnologiile de preparare a pâinii precoapte, tehnologii de preparare a pâinii cu semifabricate refrigerate, conform figurii nr.3.33.

S.C Compan aplică aceste tehnologii, în funcție de sortimentul de produse de panificație lansat în fabricație.

3.4. Resursele umane utilizate în cadrul întreprinderii

Situația resurselor umane din cadrul firmei este prezentată în funcție de:

- număr salariați;
- structura salariaților;
- calificarea salariaților.

La S.C. Compan S.A. situația angajaților se prezintă după cum se prezintă în tabelul nr. 3.13

Tabelul 3.13 Situația angajaților în cadrul S.C. Compan S.A.

Anul	Categorii de salariați	Număr total de salariați	Categorii de salariați		Sex	
			Muncitori	TESA	Femei	Bărbați
2010	Număr total salariați	195	162	33	114	81
	Activitatea de producție	165	135	30	89	74
	Activitatea de comerț	25	24	1	25	-
	Activitatea de transport	15	13	2	-	15
2011	Număr total salariați	173	142	31	98	75
	Activitatea de producție	140	110	29	77	62
	Activitatea de comerț	21	20	1	21	-
	Activitatea de transport	13	12	1	-	13
2012	Număr total salariați	153	131	22	98	65
	Activitatea de producție	132	112	20	87	55
	Activitatea de comerț	11	10	1	11	-
	Activitatea de transport	10	9	1	-	10

Se observă o scădere a numărului personalului cu 13% în 2011 față de 2010 și cu 12% 2012 față de 2010, datorită reducerii volumului de activitate a firmei. Datorită specificului activităților, se constată că ponderea femeilor în totalul angajaților, pentru activitatea de transport

ponderea bărbaților este de 100% și în comerț 100 % sunt angajate femei. Majoritatea personalului este angajat în producție în anul 2012 – 85,6%, în anul 2011 – 82,0%, în anul 2010 – 83,97%. S-au efectuat restructurări de personal, datorită creșterii concurenței pe piața de profil și scăderea vânzărilor.

Structura forței de muncă după vechime, în anul 2012, se prezintă în tabelul 3.14:

Tabelul 3.14 Structura forței de muncă după vechime în anul 2012

Nr.crt.	Grupe de vechime	Număr persoane	Ponderea în total
1.	Până la 5 ani	31	20,2%
2.	6-10 ani	29	18,9 %
3.	16-20 ani	23	15%
4.	21-25 ani	25	16,5%
5.	Peste 25 ani	45	29,4%
6.	TOTAL	153	100

Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor furnizate de S.C Compan S.A

Analizând situația se constată că o pondere ridicată o au angajații cu vechime de peste 21 de ani, de 45 %. Acest fapt se datorează faptului că întreprinderea S.C. Compan S.A este o firmă cu vechime în municipiul Iași, privatizată după 1989. De asemenea, se poate observa că în total o pondere ridicată o au angajații tineri, ceea ce reprezintă faptul că politica de personal încurajează promovarea tinerilor.

Structura forței de muncă după vârstă, în anul 2012, se prezintă în tabelul 3.15:

Tabelul 3.15 Structura forței de muncă după vârstă, în anul 2012

Nr.crt.	Grupe de vechime	Număr persoane	Ponderea în total
1.	Până la 30 ani	44	28,7%
2.	31-40 ani	51	33,3 %
3.	41-50 ani	44	28,7%
4.	51-60 ani	9	5,8%
5.	Peste 60 ani	5	3,2%
6.	TOTAL	153	100

Sursa: proiecție realizată de autor conform datelor furnizate de S.C Compan S.A

Analizând situația se constată că ponderea cea mai ridicată o au angajații cu vârsta de până în 50 de ani, cu un procent pe cele trei tranșe de vârstă de aproximativ 30 %. Cea mai mică pondere o au angajații de peste 51 ani, respectiv 60 de ani, deoarece munca în acest domeniu este grea, solicitantă, mai ales din punct de vedere fizic.

3.5. Studiu de cercetare privind aplicarea contabilității de gestiune și a calculației costurilor în întreprinderi din municipiul Iași

Contabilitatea de gestiune a avut o evoluție fluctuantă, în ceea ce privește normalizarea și aplicarea ei. Potrivit legii contabilității nr. 82/1991, actualizată, modificată și completată¹¹⁰, organizarea contabilității de gestiune în toate entitățile economice devine obligatorie. Aplicarea principiilor, procedeele și metodelor contabilității de gestiune rămâne la latitudinea entităților economice, alegerea acestora fiind impusă de tipul procesului de producție și modul de organizare a activității, conform Ordinului O.M.F.P n. 1826/22.12.2003¹¹¹.

Raportată la contabilitatea financiară, care se bazează pe norme de aplicare bine stabilite, iar înregistrările operațiunilor sunt normalizate, contabilitatea de gestiune este mult mai flexibilă, sens în care managerii multor întreprinderi au interpretat că organizarea și importanța ei ar fi de ordin secundar.

Noile cercetări privind contabilitatea de gestiune, promovarea unor noi metode de calculație, au condus la necesitatea unei cercetări privind stadiul aplicării contabilității de gestiune la întreprinderi din municipiul Iași, precum și posibilitatea de a aborda metodele moderne de calculație a costurilor.

Studierea modului în care este organizată această contabilitate în entități cu sediul în municipiul Iași, este interesantă și utilă, astfel încât se pot identifica și analiza practicile, percepția specialiștilor și utilizatorilor informației în acest domeniu.

Prin cercetarea realizată sunt vizate și metodele moderne de calculație a costurilor, astfel sunt formulate întrebări prin răspunsurile cărora să se poată constata nivelul cunoașterii acestor metode de către contabilii de gestiune, disponibilitatea acestora în a le aplica. În acest sens, am urmărit elaborarea unei diagnoze a contabilității de gestiune aplicată în întreprinderile din municipiul Iași privind perspectivele perfecționării acesteia prin introducerea metodelor moderne de calculație a costurilor, ținând seama de resursele disponibile, de avantajele și dezavantajele identificate de specialiștii în domeniu.

¹¹⁰ O.U.G nr. 37/2011 pentru *modificarea și completarea Legii contabilității nr. 82/1991*, publicată în M.O nr.285/22.04.2011

¹¹¹ O.M.F.P n. 1826/22 decembrie 2003 pentru aprobarea *Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune* publicat în M.O 2004

3.5.1. Considerații generale privind cercetarea efectuată

Studierea realității economice din diferite domenii se realizează prin efectuarea de cercetări cantitative și calitative. Acestea se îmbină astfel încât cercetătorul să atingă obiectivele urmărite, iar rezultatul analizei să aducă o plusvaloare cu un caracter științific. Abordarea cantitativă¹¹² este rațională și recurge la măsurare, cuantificare, exprimare cifrică și implicit abstractizare și dezvoltare formală a demersului. Ea asigură generalizarea prin trecerea de la individual la general prin recursul la inducție. Abordarea calitativă, interpretativă sau hermeneutică își propune înțelegerea sensului acțiunii spiritului așa cum este conceput în mod subiectiv.

Vom utiliza aceste abordări pentru realizarea cercetării stadiului de aplicare a principiilor, procedeele și metodelor contabilității de gestiune în firme din municipiul Iași. Cercetarea a plecat de la studiile efectuate anterior și se bazează pe următoarele ipoteze:

- **Ipoteza 1:** contabilitatea de gestiune are ca trăsătură principală furnizarea de informații la nivelul entității economice;
- **Ipoteza 2:** organizarea contabilității de gestiune rămâne la latitudinea entității economice;
- **Ipoteza 3:** metodele și procedeele sunt stabilite la nivelul fiecărei entității economice și ca urmare sunt diferite;
- **Ipoteza 4:** utilitatea informațiilor este variabilă și depinde de stilul de management.

3.5.2. Testarea instrumentelor de cercetare

3.5.2.1. Cadrul teoretic general

În realizarea acestei cercetări vom parcurge etapele¹¹³ specifice unei cercetări științifice din domeniul economic: construirea enunțului problemei, stabilirea scopului și obiectivelor, pregătirea și realizarea studiilor de teren și experimentale, analiza datelor sau a informațiilor colectate, formularea concluziilor.

¹¹² Zaiț D., Spalanzani A., *Cercetarea în economie și management*, Editura Economică, București, 2006, p. 148

¹¹³ Ibidem, p. 97

Problema propusă spre cercetare o constituie stadiul de dezvoltare a contabilității de gestiune din cadrul unor entități economice din municipiul Iași și posibilitățile de perfecționare a metodologiei de calculație a costurilor întreprinderilor industriale.

Scopul cercetării îl reprezintă analiza modului de aplicare a contabilității de gestiune în firmele din municipiul Iași și a gradului de utilizare a informațiilor contabile furnizate managementului.

Obiectivele cercetării sunt:

- Stabilirea formei de organizare a contabilității de gestiune pe categorii de firme care își desfășoară activitatea în municipiul Iași;
- Identificarea angajaților care se ocupă cu organizarea contabilității la nivelul firmei și raportul acestora cu celelalte structuri organizatorice;
- Analizarea metodelor de calculație a costurilor utilizate în cadrul firmelor din municipiul Iași;
- Studierea gradului de cunoaștere metodelor moderne de calculație a costurilor, precum și a disponibilității aplicării acestora în firmele din municipiul Iași;
- Identificarea modului de utilizare a informațiilor furnizate de contabilitatea firmei de către management

3.5.2.2. Instrumentele de măsurare

Construirea chestionarului am realizat-o prin alegerea unor itemi, grupați pe categorii de interes. Astfel, pentru ca rezultatele cercetării să fie viabile și relevante am ales ca subcapitole: cadrul general de organizare al entității economice cercetate, organizarea contabilității de gestiune în cadrul acestei entități și influența informațiilor contabile.

Metodele aplicate sunt de tip cantitativ, pentru a culege datele din firmele vizate: ancheta, deducția, observarea sistematică.

Instrumentul de identificare a problematicii propuse este chestionarul. Am ales această variantă deoarece este considerată cea mai indicată pentru realizarea obiectivelor propuse, prin culegerea datelor din firme și asigurarea datelor necesare pentru o caracterizare a contabilității de gestiune, completă și în același timp complexă. Chestionarul realizat are ca scop obținerea în mod direct a datelor de la subiecți. Conținutul lui este structurat, astfel încât informațiile obținute să fie coerente și ușor de interpretat. Direcțiile de interes ale studiului au pornit de la cadrul general, de organizare al firmei și au ajuns la particularitățile specifice contabilității de gestiune. Acestea sunt: caracterizarea generală a entității economice, pentru stabilirea contextului

economic și social al studiului, organizarea contabilității de gestiune, conexiunea conceptuală dintre contabilitatea de gestiune și deciziile de management.

Întrebările din cadrul chestionarului sunt preponderent, închise, deoarece facilitează interpretarea statistică, dar pentru a mări gradul de fidelizare a răspunsurilor cu realitatea economică specifică a firmelor, unele întrebări au și caracter deschis.

Primul set de itemi este relevant pentru identificarea domeniilor de activitate a firmelor vizate, forma de organizare juridică, mărimea, anul înființării și existența compartimentului sau a biroului de contabilitate de gestiune.

Aceste aspecte sunt importante în cercetare deoarece influențează direct modul de organizare al contabilității de gestiune.

Al doilea set de itemi se referă la modul concret de organizare al contabilității de gestiune:

- Aspecte organizatorice:
 - cadrul de organizare al contabilității de gestiune în entitate;
 - tipul de relații cu celelalte structuri organizatorice;
- Aspecte conceptuale ale contabilității de gestiune:
 - Obiectivele contabilității de gestiune;
 - Conturile utilizate în contabilitatea de gestiune;
 - Metodele de calculație aplicate în cadrul firmei;
 - Aplicarea metodelor moderne de calculație a costurilor.

Ultimul set de itemi vizează nivelul de dezvoltare al sistemului informațional privind corelația dintre managementul firmei și departamentul de contabilitate de gestiune:

- Responsabilitatea organizării contabilității de gestiune;
- Frecvența prezentării raportărilor specifice contabilității de gestiune managementului firmei;
- Eficiența și eficacitatea informațiilor contabilității de gestiune în luarea deciziilor;
- Gradul de informatizare al contabilității de gestiune al firmei;
- Metode de îmbunătățire a calității informațiilor furnizate de contabilitatea de gestiune, ca suport al managementului firmei.

Pregătirea și realizarea studiului de teren

Pentru realizarea cercetării, am ales un eșantion reprezentativ pentru firmele din municipiul Iași, cu diverse obiecte de activitate, având în vedere prevederile legale privind organizarea și conducerea contabilității de gestiune pentru toate organizațiile, instituțiile publice și organizațiile non profit.

Selectarea elementelor de cercetat s-a fundamentat pe selecția naturală și cunoștințele de specialitate ale cercetătorului, cu respectarea codurilor de etică profesională.

Municipiul Iași este un oraș reprezentativ al României, cel mai mare din regiunea de dezvoltare Nord-Est, număr de locuitori și număr de firme înființate și funcționale. Efectuarea unui studiu privind contabilitatea de gestiune nu poate fi decât relevantă pentru această tematică, iar concluziile pot fi extinse la nivel regional și național.

Am ales drept eșantion de aplicare a acestui studiu, specialiști în domeniul contabil, experți contabili și contabili autorizați, angajați în cadrul firmelor, dar și liber profesioniști, deoarece în atribuțiile și responsabilitatea acestora se află organizarea contabilității de gestiune.

Considerăm că eșantionul ales este unul reprezentativ pentru specialiștii din domeniul financiar-contabil din municipiul Iași, care să permită atingerea unor concluzii relevante temei studiate. Alegerea a fost aleatoare, cu respectarea unor criterii axiale, cum ar fi: domeniul de activitate, dimensiunea firmei, astfel încât rezultatele obținute să poată fi extinse la nivelul regiunii de dezvoltare.

Aplicarea chestionarului am efectuat-o direct, personal sau prin distribuirea acestora, prin reprezentanți, firmelor selectate de pe raza municipiului Iași. Am ales această variantă deoarece în acest mod se pot obține răspunsuri în timp util, complete și relevante. Am distribuit un număr de 90 de chestionare, pentru care am primit completate corect și complet un număr de 78.

Perioada de aplicare a chestionarelor a fost ianuarie – martie 2012, iar prelucrarea datelor am realizat-o în Microsoft Excel.

3.5.3. Analiza datelor și informațiilor obținute prin aplicarea chestionarului

Centralizarea datelor s-a realizat urmărind cele trei direcții de cercetare, cadru general de organizare al activității economice, concepte specifice contabilității de gestiune și a corelației dintre contabilitatea de gestiune și management. În această etapă intervine experiența la nivel micro și macroeconomic, cunoștințele de specialitate, creativitatea.

Analiza datelor și informațiilor privind prezentarea generală a firmelor

Studiul a avut în vedere firme cu diferite obiecte de activitate, având în vedere obligativitatea organizării contabilității de gestiune. Astfel, am transmis chestionare unor entități din domeniul producției, comerțului și prestărilor de servicii din municipiul Iași.

A. PREZENTAREA GENERALĂ A ENTITĂȚII ECONOMICE

1. Obiectul de activitate și anul de înființare al firmelor supuse studiului

Obiectul de activitate este un factor esențial care determină organizarea întregii activități economice a entității și implicit a contabilității. Activitatea de producție este cea care determină organizarea unei contabilități de gestiune cu metode de calculație avansate, complexe. Evoluția tehnologiilor avansate a impus implementarea de metode moderne în toate firmele, pentru păstrarea competitivității pe piață.

Anul înființării este un criteriu care influențează metoda de calculație. Este cunoscut faptul că metodele tradiționale de calculație sunt înlocuite rar cu altele noi, în cazuri excepționale, cum ar fi schimbarea tehnologiilor de fabricație, a investitorilor sau a tipului activității.

Tabelul 3.16 Situația firmelor din municipiul Iași după obiectul de activitate și anul de înființare

Domeniul de activitate	An înființare						Total
	Până în 1989		1990 – 1999		2000 – 2012		
	Număr	Procent	Număr	%	Număr	%	
Producție	5	6,41 %	8	10,25%	10	12,82%	23 – 29,48 %
Comerț	3	3,84 %	11	14,10 %	13	16,66 %	27 – 34,61 %
Prestări servicii	2	2,56 %	6	7,69 %	8	10,25 %	16 – 20,51%
Alte domenii	3	3,84 %	4	5,12 %	5	6,41 %	12 – 15,38 %
Total	13	16,66%	29	37,17 %	36	46,15 %	78 -100%

Sursa: Calcule proprii

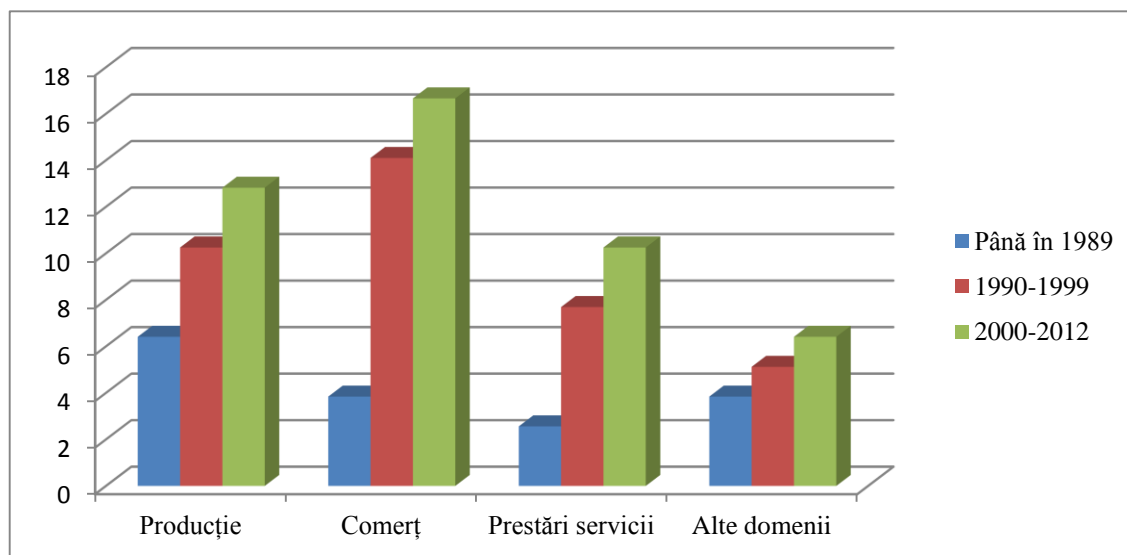


Figura 3.34 Situația firmelor din municipiul Iași după obiect de activitate și an de înființare

Sursa: proiecție realizată de autor

Din aceste puncte de vedere, se constată că cele mai multe firme chestionate sunt înființate recent, după anul 1990, fiind cunoscut faptul că în ultimii 20 de ani, întreprinderile de stat, au fost închise treptat, aflându-se în imposibilitatea de a rezista pe piața liberă. Locul marilor întreprinderi a fost luat de întreprinzătorii mici și mijlocii, care au optat în special pentru activități de comerț și servicii, datorită investițiilor reduse solicitate de aceste domenii.

Ponderea cea mai ridicată a firmelor de comerț studiate (34,61%), după care urmează cele de producție (29,48%) și prestări servicii (20,51%) reflectă situația actuală a economiei locale. Se constată o dezvoltare mai mare a comerțului, în detrimentul celorlalte domenii. Alegerea unui număr relativ egal de entități din domenii diferite, a avut drept scop obținerea unor rezultate relevante ale cercetării.

2. Mărimea și forma de organizare juridică a firmelor

Alegerea metodei de calculație a costurilor și a modalității de organizare a contabilității de gestiune depinde și de mărimea entității economice. Întreprinderile mari și mijlocii, cu un număr ridicat de angajați și o structură organizatorică complexă au nevoie de o contabilitate analitică cât mai eficientă, cele mici pot gestiona bunurile, cu metode și tehnici de calculație, mai puțin laborioase. Conform criteriilor menționate, majoritatea entităților sunt microîntreprinderi și întreprinderi mici (68%), iar din punct de vedere juridic, societăți pe acțiuni - 32,05% și societăți cu răspundere limitată – 67,95%, conform tabelului 3.17, tabelului 3.18 figurii 3.35.

Tabelul 3.17 Gruparea firmelor din cadrul studiului după mărime

Tipul întreprinderilor	Număr	Procente
Microîntreprinderi (1-9 angajați)	26	33,33 %
Întreprinderi mici (10-49 angajați)	27	34,62 %
Întreprinderi mijlocii (50-249 angajați)	17	21,80 %
Întreprinderi mari (mai mult de 250 angajați)	8	10,25 %
Total	78	100

Sursa: Calcule proprii

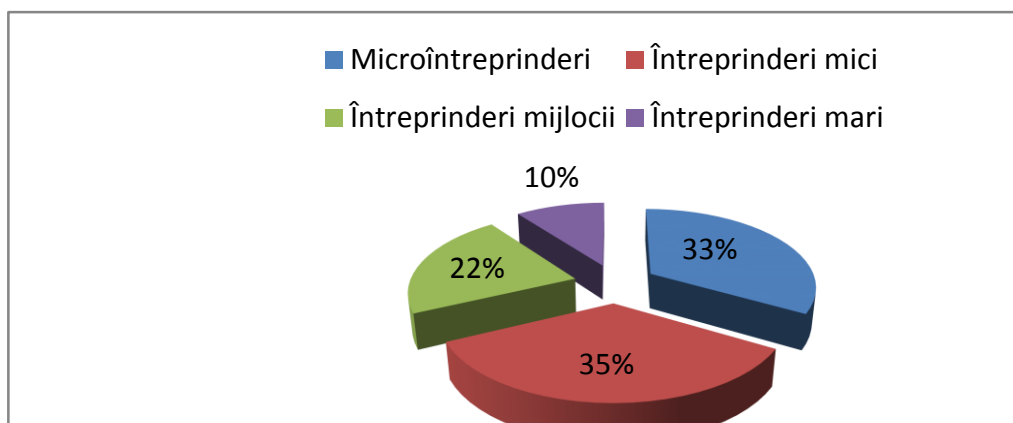


Figura 3.35 Reprezentarea firmelor în funcție de mărime

Sursa: proiecție realizată de autor

Tabelul 3.18 Gruparea firmelor după forma de organizare juridică

Forma de organizare juridică	Număr	Procent
Societate pe acțiuni	25	32,05%
Societate cu răspundere limitată	53	67,95%
Societate în nume colectiv	-	-
Societate în comandită	-	-
Total	78	100%

Sursa: Calcule proprii

3. Modul de organizare a contabilității

Organizarea contabilității este obligatorie pentru orice entitate înregistrată conform legislației din România. Modalitatea de structurare a birourilor și a posturilor de contabilitate rămâne la latitudinea directorilor, cu răspunderea administratorului.

Întreprinderile au organizat contabilitatea, în funcție de mărime, volumul activității în compartimente sau birouri distincte, coordonate de un contabil șef sau director economic. Acest serviciu poate fi și externalizat prin contracte de prestări servicii cu firme sau persoane autorizate, respectiv experți contabili, recunoscuți de către Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR).

Majoritatea firmelor chestionate, în cadrul cercetării prezente, au contabilitatea organizată în cadrul entității în proporție 62,83% și doar 38,27% dintre ele încheiate contracte de prestări servicii de contabilitate așa cum rezultă din tabelul 3.19 și figurii 3.36.

Analizând situația serviciilor externalizate se poate constata creșterea numărului firmelor specializate în acest domeniu, care asigură organizarea contabilității. Acest fapt este determinat de mai multe motive: dorința administratorilor de a respecta legislația contabilă și a evita sancțiunile organelor de control; volumul ridicat al prevederilor legislative din domeniul economic și în special cele contabil; modificări legislative frecvente și fiabilitatea informațiilor contabile furnizate. Dezavantajul acestei opțiuni este comunicarea dificilă între contabilitate și managerii entității și imposibilitatea fundamentării deciziilor pe baza situațiilor contabile.

Tabelul 3.19 Forma de organizare a contabilității firmei

Forma de organizare	Număr	Procent
Compartiment distinct	49	62,83%
Conform unui contract de prestări servicii de contabilitate cu o firmă specializată	19	24,35%
Conform unui contract de prestări servicii de contabilitate cu o persoană autorizată	10	12,82%
	78	100%

Sursa: Calcule proprii

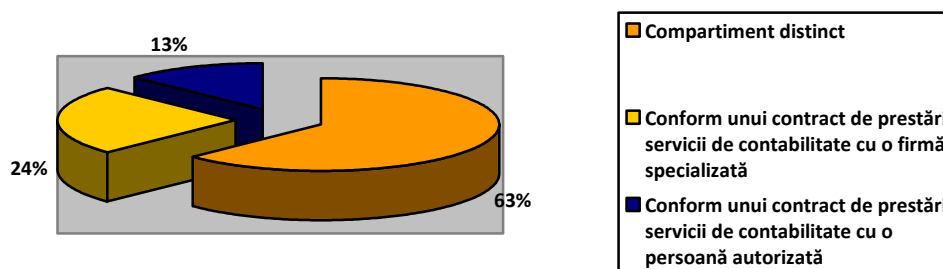


Figura 3.36 Reprezentarea modalităților de organizare a contabilității de gestiune

Sursa: proiecție realizată de autor

B. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE

1. Cadrul organizatoric al contabilității de gestiune

Contabilitatea de gestiune este obligatorie pentru toate entitățile, răspunderea organizării acesteia este a administratorului. Există mai multe posibilități de organizare a acesteia, în birouri distinte, în cadrul compartimentului de contabilitate, prin aplicarea unor metode de calculație specifice sau prin ținerea unor situații de calcul.

Din studiul realizat rezultă că, din cele 78 de firme chestionate, un număr de 59 de firme au organizat contabilitate de gestiune cu aplicarea de metode de calculație a costurilor, iar 19 de firme întocmesc rapoarte de gestiune, conform contabilității financiare. Firmele mari și mijlocii (100 %) au răspuns că sistemul de contabilitate de gestiune este implementat distinct, iar dintre firmele mici și mijlocii doar 24,5 % nu au organizat acest compartiment. Situațiile de gestiune se regăsesc integrate în sistemul de contabilitate general, așa cum se observă în tabelul 3.20 și tabelul 3.21.

Tabelul 3.20 Organizarea contabilității de gestiune în firmele din municipiul Iași

Tipul întreprinderilor	Organizarea contabilității de gestiune				Total	
	Da		Nu		Număr	Procent
	Număr	Procent	Număr	Procent		
Microîntreprinderi (1-9 angajați)	1	14,10%	15	19,23%	26	33,33%
Întreprinderi mici (10-49 angajați)	23	29,47%	4	5,13 %	27	34,62%
Întreprinderi mijlocii (50-249 angajați)	20	25,64%	-		20	25,64%
Întreprinderi mari (mai mult de 250 angajați)	5	6,41%	-		5	6,41%
Total	59	75,64%	19	24,36%	78	100%

Sursa: calcule proprii

Tabelul 3.21 Contabilitatea de gestiune în cadrul structurii organizatorice

Tipul întreprinderilor	Structura organizatorică						Total	
	Birou/compartiment distinct		În cadrul biroului de contabilitate		Nu este organizată		Număr	Procent
	Număr	Procent	Număr	Procent	Număr	Procent		
Microîntreprinderi (1-9 angajați)	-		11	14,10%	15	19,23%	26	33,33%
Întreprinderi mici (10-49 angajați)	4	5,13 %	19	24,36%	4	5,13%	27	34,62%
Întreprinderi mijlocii (50-249 angajați)	8	10,26%	12	15,38%	-	-	20	25,64%
Întreprinderi mari (mai mult de 250 angajați)	5	6,41%	-	-	-	-	5	6,41%
Total	17	21,80%	42	53,85%	19	24,35%	78	100%

Sursa: calcule proprii

Peste 75% dintre entități au organizată contabilitatea de gestiune în cadrul biroului de contabilitate. Firmele mari, cu peste 250 de angajați au un birou de contabilitate de gestiune distinct, iar firmele mici și mijlocii au contabili cu atribuții privind contabilitatea de gestiune fiind direct subordonați contabilului șef sau directorului economic. Microîntreprinderile nu au o structură organizatorică de contabilitate de gestiune sau un contabil cu atribuții numai în acest sens. Contabilitatea de gestiune se rezumă la evidența stocurilor și calculul costurilor, prețurilor și tarifelor. Aceste atribuții fiind cuprinse în fișa postului unui contabil, care se ocupă și cu ținerea contabilității generale.

2. Utilizarea conturilor speciale contabilității de gestiune

Legea contabilității prevede o clasă distinctă de conturi, clasa 9 “Conturi de gestiune”, care are detaliate categoriile de cheltuieli și costuri specifice, dar nu există menționată obligativitatea aplicării acestora. Astfel, entitățile pot utiliza metode de calculație a costurilor cu sau fără utilizarea conturilor din planul general de conturi.

Firmele din municipiul Iași au o optat diferit privind utilizarea conturilor speciale de gestiune conform situației din tabelul nr. 3.22 și figura 3.37. Peste 50 % din firmele chestionate organizează contabilitatea de gestiune în cadrul biroului sau departamentului de contabilitate financiară, efectuează lucrările de calculație a costurilor fără a utiliza conturile speciale din clasa a 9-a “Conturi de gestiune”. Aceste firme sunt de dimensiuni mari și mijlocii, cu un volum de informații contabile ridicat care impune necesitatea organizării unei contabilități de gestiune avansate.

Tabelul 3.22 Aplicarea principiilor și procedeele contabilității de gestiune

Categorie item	Aplicare conturi specifice					
	Utilizare conturi de gestiune cl. a 9-a		Conturi contabilitate financiară		Se utilizează calcule proprii	
	Număr	Procent	Număr	Procent	Număr	Procent
Întreprinderi	17	21,80%	42	53,85%	19	24,35%

Sursa: calcule proprii

■ Utilizare conturi de gestiune cl. a 9-a ■ Conturi contabilitate financiară
■ Se utilizează calcule proprii

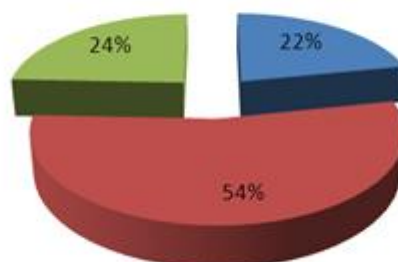


Figura 3.37 Reprezentarea gradului de utilizare a conturilor specifice în contabilitatea de gestiune

Sursa: proiecție realizată de autor

3. Obiectivele contabilității de gestiune în cadrul firmei

Obiectivele contabilității de gestiune, conform Ordinului nr. 1826/22.12.2003, sunt: stabilirea costurilor pe produse, lucrărilor, serviciilor, firmelor de producție, prestări servicii și de comerț; furnizarea de informații pentru realizarea bugetelor și controlului activității de exploatare; furnizarea de informații în vederea fundamentării deciziilor de management; alte informații necesare realizării unui management performant.

În cadrul entităților chestionate s-au identificat următoarele obiective, adaptate specificului activității: calculul costurilor, prețurilor și tarifelor; gestionarea resurselor; suport în luarea deciziilor; întocmirea bugetelor de venituri și cheltuieli; stabilirea strategiilor pe termen mediu și lung (conform tabelului 3.23 și figurii 3.38).

Nivelul importanței informațiilor furnizate prin rapoartele de gestiune este variat. El depinde în special de pregătirea în domeniul economic, în special contabil, a celor implicați în luarea deciziilor. Stabilirea strategiilor pe termen mediu și lung pe baza informațiilor din contabilitatea de gestiune se realizează într-o pondere redusă și se realizează mai ales în firmele mari și mijlocii.

Tabelul 3.23 Obiectivele contabilității de gestiune identificate la firmele chestionate

Tipul întreprinderilor	Obiective urmărite de contabilitatea de gestiune						Total întreprinderi
	Calcul costuri, prețuri și tarife	Gestionare resurse	Suport luare decizii	Bugete de venituri și cheltuieli	Strategii termen mediu și lung	Nu sunt stabilite obiective	
Microîntreprinderi (1-9 angajați)	10	10	5	7	5	16	26
Întreprinderi mici (10-49 angajați)	22	22	19	22	2	5	27
Întreprinderi mijlocii (50-249 angajați)	16	16	12	16	1	4	20
Întreprinderi mari (mai mult de 250 angajați)	5	5	3	5	3	-	5
Total	53	53	39	50	11	25	78
	67,94%	67,94%	50%	64,10%	4,10 %	32,05%	

Sursa: calcule proprii

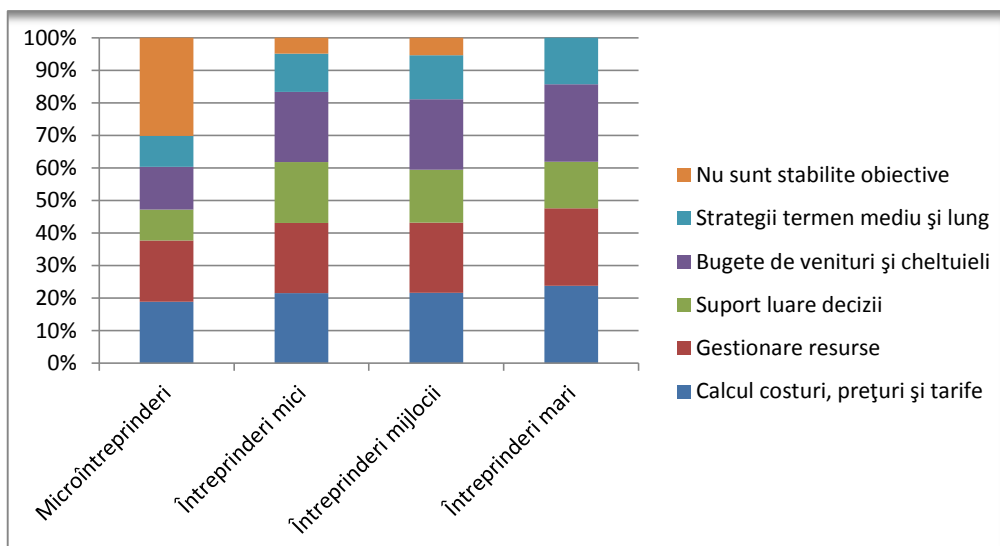


Figura 3.38 Obiectivele contabilității de gestiune pe categorii de întreprinderi

Sursa: proiecție realizată de autor

Din situațiile prezentate se constată că întreprinderile mari au stabilite obiective care cuprind toate ariile de interes privind contabilitatea de gestiune, la polul opus fiind microîntreprinderile care nu au stabilite astfel de obiective, 61,5% dintre cele chestionate.

Caracteristic tuturor entităților este stabilirea obiectivelor privind calculul costurilor, prețurilor și tarifelor, drept instrumente informaționale de lucru curente, însă eficiența cu care se utilizează informația de tip cost în luarea deciziilor este variată. Cea mai mare importanță utilizării informațiilor furnizate de contabilitatea de gestiune o acordă firmele mari și mijlocii.

În concluzie, entitățile chestionate urmăresc obiective de calcul al costurilor, prețurilor (67,94%), de gestionare a resurselor unității (67,94%) și pentru întocmirea bugetelor (64,10%), după care urmează cele de fundamentare a deciziilor (50%). Mai puțină importanță se acordă obiectivelor strategice, pe termen lung.

4. Determinarea costului complet, a costurilor parțiale de producție, a costurilor de producție

Costul complet se calculează prin însumarea costurilor parțiale de producție. Acestea se utilizează în mod constant în fundamentarea deciziilor și efectuarea analizei activității de exploatare. Detalierea informațiilor de tip cost, pe costuri parțiale, crește eficiența utilizării acestora în gestionarea rațională a resurselor entității

Tabelul 3.24 Costurile calculate în contabilitatea de gestiune

Tipul întreprinderilor	Categorია costului determinată			
	Cost de producție	Cost parțial	Cost complet	Total
Microîntreprinderi (1-9 angajați)	18	2	6	26
Întreprinderi mici (10-49 angajați)	15	5	7	27
Întreprinderi mijlocii (50-249 angajați)	5	3	12	20
Întreprinderi mari (mai mult de 250 angajați)	1	-	4	5
Total	39 – 50,00%	10 – 12,82%	22 – 28,20%	78 – 100%

Sursa: calcule proprii

Din studiul efectuat se constată că toate entitățile utilizează informația de tip cost, diferențierea intervenind la gradul de cuprindere a cheltuielilor în vederea calculării costului, conform tabelului 3.24.

Se observă că în cadrul microîntreprinderilor, calculul costului de producție este preponderent, într-un procent de 69,23 %, iar firmele mijlocii și mari sunt interesate de costul complet, 60% dintre firmele mijlocii și 80% dintre firmele mari chestionate. Costurile parțiale sunt vizate de un număr redus de entități, acestea optând pentru costurile de producție și complete.

5. Metoda de calculație a costurilor utilizate în contabilitatea de gestiune a firmelor

Metoda de calculație a costurilor reprezintă ansamblul procedeelelor, tehnicilor și instrumentelor utilizate de către contabilitatea de gestiune pentru determinarea costurilor, prețurilor, într-o perioadă de calcul, în corelație cu activitatea de exploatare care le-a generat.

În practica de specialitate există mai multe metode de calculație, care sunt adoptate de entitățile economice ținând cont de tipul de producție, structura organizatorică și de tipul de informații solicitat de către management.

Legislația contabilă permite entităților economice să opteze pentru metoda de calculație cea mai relevantă pentru specificul activității desfășurate. Astfel, metodele de calculație a costurilor aplicate în prezent sunt:

- ✓ metoda de calculație globală;
- ✓ metoda de calculație pe comenzi;
- ✓ metoda de calculație pe faze;
- ✓ metoda standard-cost;
- ✓ alte metode.

Tabelul 3.25 Metodele de calculație a costurilor aplicate de firme

Tipul întreprinderilor	Metodă de calculație a costurilor					Total întreprinderi
	Metoda de calculație globală	Metoda de calculație pe comenzi	Metoda de calculație pe faze	Metoda standard cost	Alte metode	
Microîntreprinderi (1-9 angajați)	9	2	-	-	15	26
Întreprinderi mici (10-49 angajați)	9	4	5	2	7	27
Întreprinderi mijlocii (50-249 angajați)	8	3	4	-	5	20
Întreprinderi mari (mai mult de 250 angajați)	3	1	1	-	-	5
Total	29-37,17%	10 - 12,82%	10-12,82%	2- 2,56%	27-34,61%	78 - 100%

Sursa: calcule proprii

Conform tabelului 3.25 se constată că dintre entitățile chestionate în proporție de 65,39% au optat pentru alegerea unei metode de calculație a costurilor, cu aplicarea tuturor procedeeleor și tehnicilor specifice și doar 34,61% dintre acestea utilizează alte metode de calculație, mai puțin complexe, concepute la nivelul biroului de contabilitate, pentru a răspunde nevoilor interne, personalizate activității proprii. Cele care nu aplică o metodă de calculație a costurilor mai complexe sunt, de regulă microîntreprinderi, în proporție de 55,55%.

Metoda de calculație globală este aplicată, datorită unui sistem de calcul mai accesibil este în 37,17 % dintre firmele cercetate. Dintre microîntreprinderi 34,61%, întreprinderi mici 33,33%, mijlocii 40%, iar dintre întreprinderile mari într-un procent de 60%. Putem afirma că această metodă se aplică pe scară largă în contabilitatea de gestiune a firmelor din municipiul Iași.

Metodele de calculație pe comenzi și pe faze sunt variantele specifice producției serie mare și cu un proces de fabricație complex. În cazul prezentului studiu, un procent de 12,82% dintre entități aplică metoda pe comenzi și 12,82% aplică metoda pe faze.

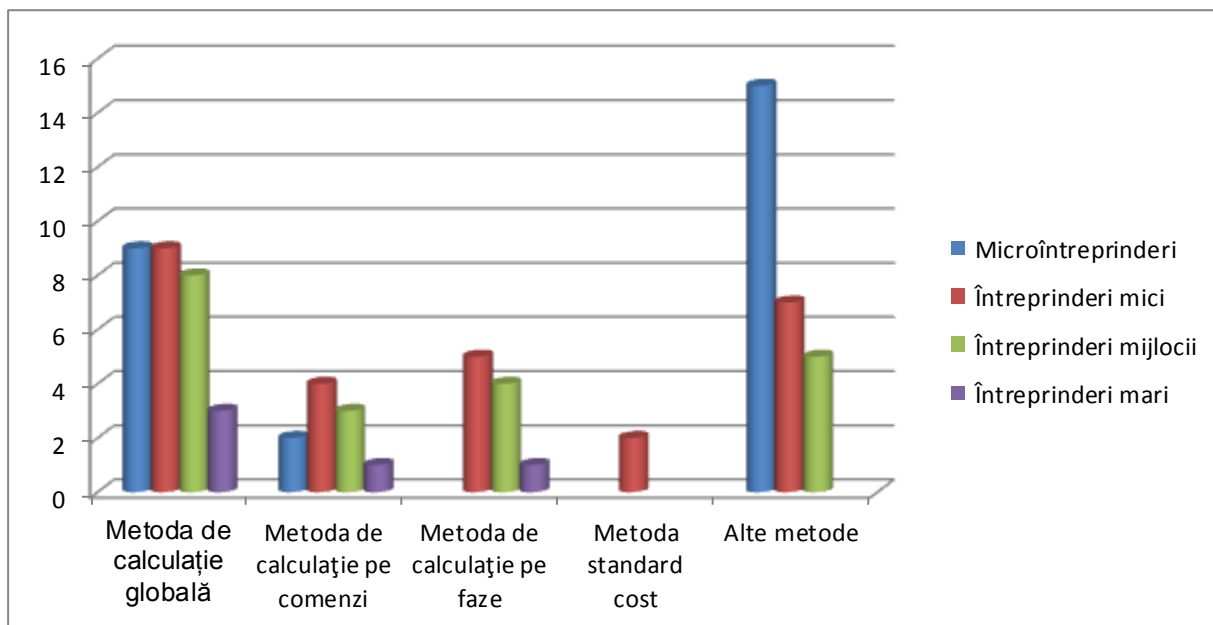


Figura 3.39 Metodele de calculație a costurilor aplicate pe categorii de firme

Sursa: proiecție realizată de autor

6. Eficiența metodei de calculație aplicată în prezent în cadrul firmei

Organizarea contabilității de gestiune este impusă prin legislație, însă gradul de complexitate, calitatea informațiilor furnizate și eficiența acestora depinde de fiecare entitate, de specialiștii în domeniul contabil.

Din interviurile efectuate cu directorii economici, contabilii șefi, dar și angajații din departamentul tehnic, putem sublinia câteva aspecte privind eficiența contabilității de gestiune în cadrul sistemului informațional:

- majoritatea angajaților, în special șefi de echipă, directori, contabili, administratori știu că în cadrul entității există persoane sau un birou care se ocupă de calculația costurilor, dar nu cunosc în mod exact care este rezultatul acestei activități;
- mulți dintre angajați nu au comunicat cu reprezentanți ai contabilității de gestiune și nici nu au luat decizii utilizând informația de tip cost;
- informațiile privind costurile sunt specializate și utilizate doar de către contabili, în cadrul departamentului sau biroului de contabilitate;

- circulația informației de tip cost către managementul firmei este asigurată prin directorul economic, care realizează în special rapoarte specifice contabilității financiare;
- contabilitatea de gestiune are un rol secundar, iar uneori chiar terțiar în sistemul informațional economic al firmei.

Având în vedere aceste aspecte, analizând rezultatul cercetării putem constata că: 51,28% entități consideră că metodele de calculație a costurilor aplicate în prezent oferă suficiente date care să asigure desfășurarea activității continuu fără întreruperi. Microîntreprinderile și întreprinderile mici acordă o importanță mai mică contabilității de gestiune, aproximativ în cadrul a jumătate dintre acestea respondenții au afirmat că nu utilizează informațiile de gestiune sau nu știu de existența lor, iar în cadrul întreprinderilor mijlocii și mari utilitatea metodelor de calculație a costurilor este mult mai relevantă, așa cum rezultă din tabelul 3.26 și figura 3.40

Tabelul 3.26 Eficiența informațiilor furnizate de contabilitatea de gestiune

Tipul întreprinderilor	Eficiența informației furnizate de contabilitatea de gestiune			
	Da	Nu	Nu știu	Total
Microîntreprinderi (1-9 angajați)	14	7	5	26
Întreprinderi mici (10-49 angajați)	12	9	6	27
Întreprinderi mijlocii (50-249 angajați)	10	6	4	20
Întreprinderi mari (mai mult de 250 angajați)	4	1	-	5
Total	40 -51,28%	23 – 29,48%	15 – 19,23%	78 – 100%

Sursa: calcule proprii

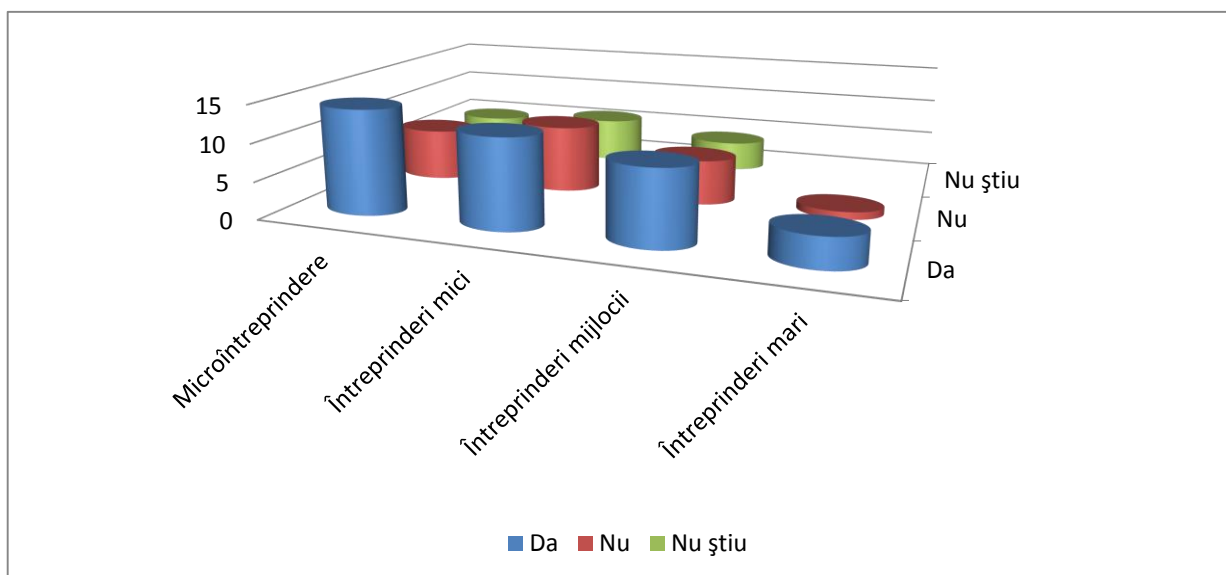


Figura 3.40 Importanța informațiilor furnizate de contabilitatea de gestiune

Sursa: proiecție realizată de autor

7. Obiective de aplicare a metodelor moderne de calculația costurilor

Tabelul 3.27 Obiective privind aplicarea metodelor moderne de calculație a costurilor

Tipul întreprinderilor	Existența unui obiectiv de aplicare a metodelor de calculație a costurilor			
	Da	Nu	Nu știu	Total
Microîntreprinderi (1-9 angajați)	2	18	6	26
Întreprinderi mici (10-49 angajați)	3	17	7	27
Întreprinderi mijlocii (50-249 angajați)	3	12	5	20
Întreprinderi mari (mai mult de 250 angajați)	1	-	4	5
Total	9 – 11,53%	47–60,25%	22 – 28,20%	78

Sursa: calcule proprii

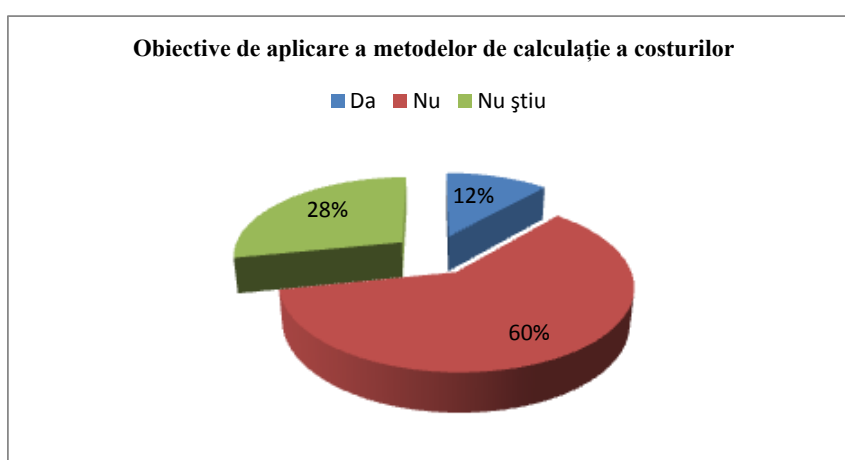


Figura 3.41 Importanța informațiilor furnizate de contabilitatea de gestiune

Sursa: proiecție realizată de autor

Se constată în tabelul 3.27 și figura 3.41 că preocupările în privința modernizării contabilității costurilor sunt reduse, doar un procent de 12% din firmele chestionate prezintă interes de modernizare a contabilității de gestiune, iar 60 % nu au stabilit obiective în acest sens. Acest fapt este explicabil prin faptul că firmele au înregistrat reduceri de personal, inclusiv în departamentele sau birourile de contabilitate, iar volumul de muncă a crescut.

O soluție în acest sens ar fi implementarea programelor integrate de gestionare a resurselor, astfel încât datele colectate în contabilitatea primară să poată fi utilizate de mai multe departamente, iar timpul de lucru să fie redus.

8. Metodele moderne de calculație a costurilor cunoscute

Tabelul 3.28 Metode moderne de calculație a costurilor

Tipul întreprinderilor	Metodele moderne de calculație a costurilor cunoscute				Total
	Activity Based Costing (ABC)	Target Costing	Kaizen Costing	Nu știu	
Microîntreprinderi (1-9 angajați)	2	-	-	24	26
Întreprinderi mici (10-49 angajați)	5	4	4	14	27
Întreprinderi mijlocii (50-249 angajați)	3	4	4	9	20
Întreprinderi mari (mai mult de 250 angajați)	1	1	5	5	5
Total	11 - 14,10%	9 - 11,54 %	13 - 16,67%	52 - 66,67%	78

Sursa: calcule proprii

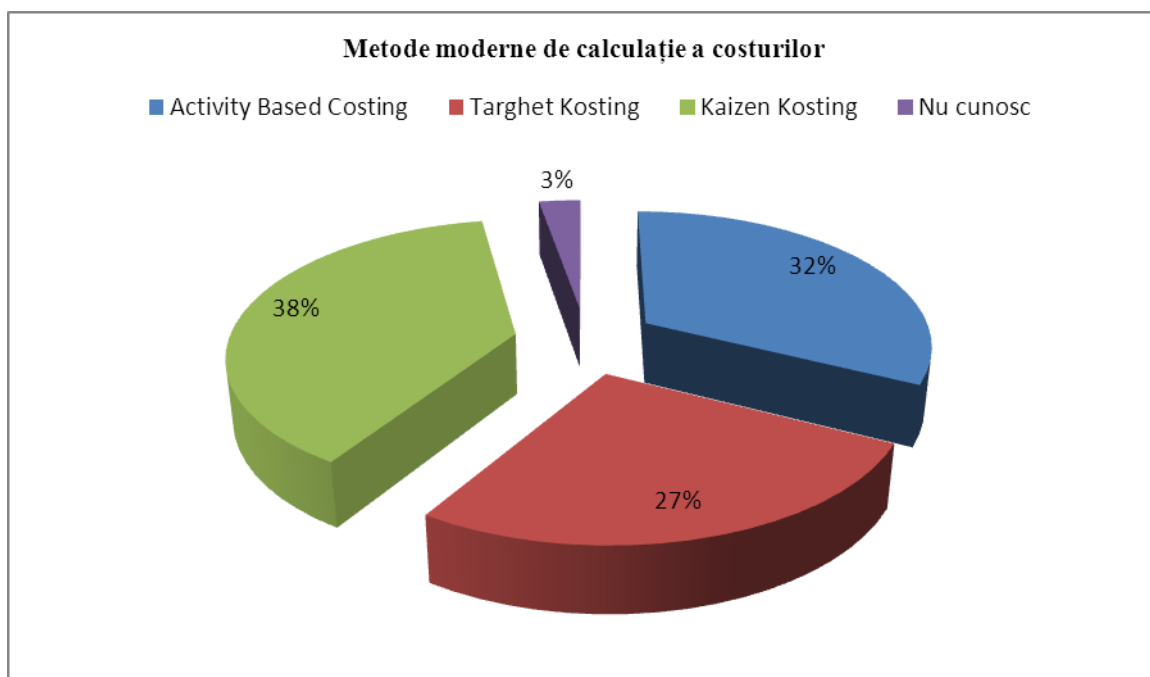


Figura 3.42 Metode moderne de calculație a costurilor

Sursa: proiecție realizată de autor

Metodele moderne de calculație a costurilor sunt cunoscute de contabilii chestionați, în proporție de 65%, dar aceștia afirmă că aplicarea acestora în contextul actual, de reduceri de personal, este dificilă. Aplicarea metodelor moderne presupune o abordare nouă a managementului, a relațiilor dintre departamentele funcționale, nu doar o schimbare a tehnicii de calculație a costurilor, conform tabelului 3.28 și figurii 3.42.

C. CONTABILITATEA DE GESTIUNE ȘI DECIZIILE DE MANAGEMENT

1. Responsabilitatea ținerii contabilității de gestiune

Responsabilitatea directă a ținerii contabilității de gestiune în întreprinderile chestionate revine, de regulă: directorului economic, șefului de birou contabilitate de gestiune, contabilului – șef, unui contabil din biroul contabilitate sau directorului de producție, conform tabelului 3.29 și figurii 3.43.

Tabelul 3.29 Persoane care răspund de organizarea contabilității de gestiune

Tipul întreprinderilor	Persoane care răspund de organizarea contabilității de gestiune				Total
	Director economic	Șef birou contabilitate de gestiune	Contabil șef	Contabil	
Microîntreprinderi	8	-	8	10	26
Întreprinderi mici	5	4	10	8	27
Întreprinderi mijlocii	5	3	4	8	20
Întreprinderi mari	1	1	1	2	5
Total	19 – 24,35%	8 – 10,26 %	23 –29,49 %	28 – 35,90 %	78 – 100 %

Sursa: calcule proprii

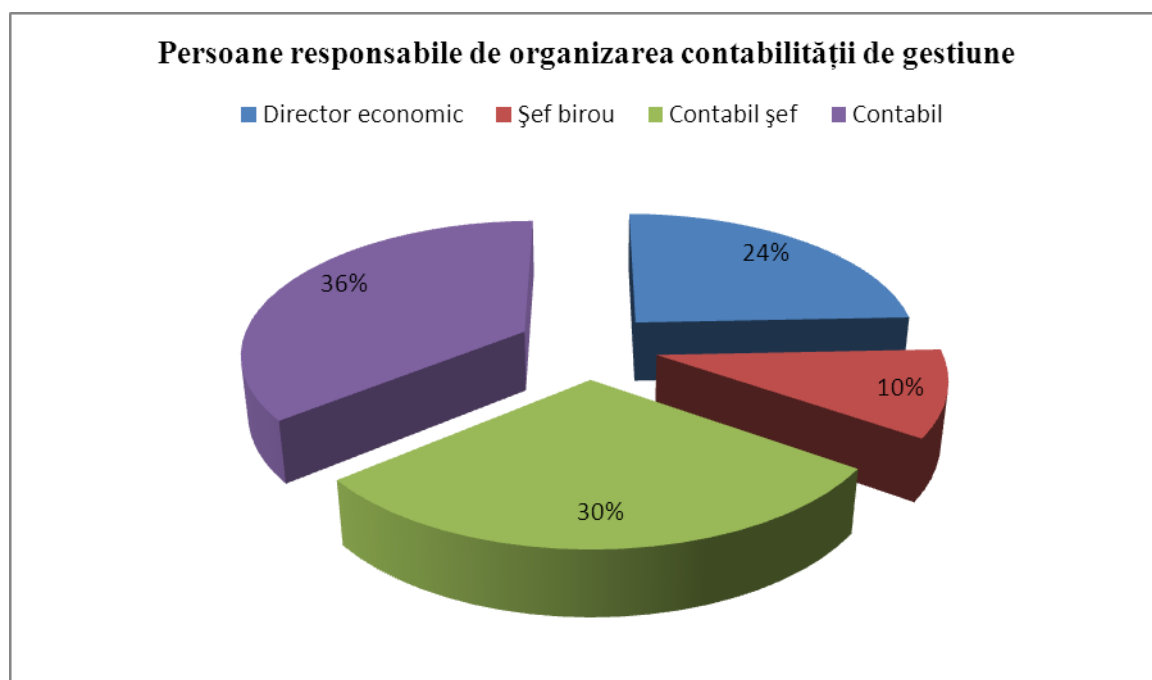


Figura 3.43 Persoane care răspund de organizarea contabilității de gestiune

Sursa: proiecție realizată de autor

Se constată că în cadrul a 36 % din firmele chestionate contabilitatea de gestiune este ținută de un contabil, cu atribuții în acest sens, dar și de contabilul șef. Această situație se explică prin faptul că majoritatea entităților cuprinse în chestionar sunt de mărimi mici și mijlocii, iar contabilitatea de gestiune poate fi ținută de un contabil sau un număr mic de contabili. De

asemenea ar mai fi de subliniat că, firmele nu acordă, în prezent, importanța cuvenită contabilității de gestiune, pentru a atribui sarcinii unui număr mai ridicat de personal.

2. Frecvența utilizării informațiilor furnizate de contabilitatea de gestiune

Informațiile furnizate de contabilitatea de gestiune sunt utilizate în majoritatea cazurilor, în procent de 47%, lunar, însă și procentul firmelor care nu utilizează informațiile contabilității de gestiune este destul de ridicat - 26%.

Contabilitatea de gestiune furnizează informații pertinente și utile pentru desfășurarea activității întreprinderii, pentru 42% din cei chestionați, dar îngrijorătoare sunt și procentele pentru întreprinderile care nu utilizează aceste informații, dar acest fapt este explicabil deoarece în ultima actualizare a legii a contabilității, paragraful privind obligativitatea organizării contabilității de gestiune nu mai apare menționat, conform tabelului nr. 3.30 și figurii 3.44.

Tabelul 3.30 Frecvența utilizării informațiilor furnizate de contabilitatea de gestiune

Tipul întreprinderilor	Frecvența utilizării informațiilor furnizate de contabilitatea de gestiune			
	Da	Nu	Nu știu	Total
Microîntreprinderi (1-9 angajați)	3	8	4	26
Întreprinderi mici (10-49 angajați)	14	6	7	27
Întreprinderi mijlocii (50-249 angajați)	11	4	5	20
Întreprinderi mari (mai mult de 250 angajați)	5	-	-	5
Total	33 – 42,30 %	18 – 23,07%	16 – 20,51 %	78 – 100 %

Sursa: calcule proprii

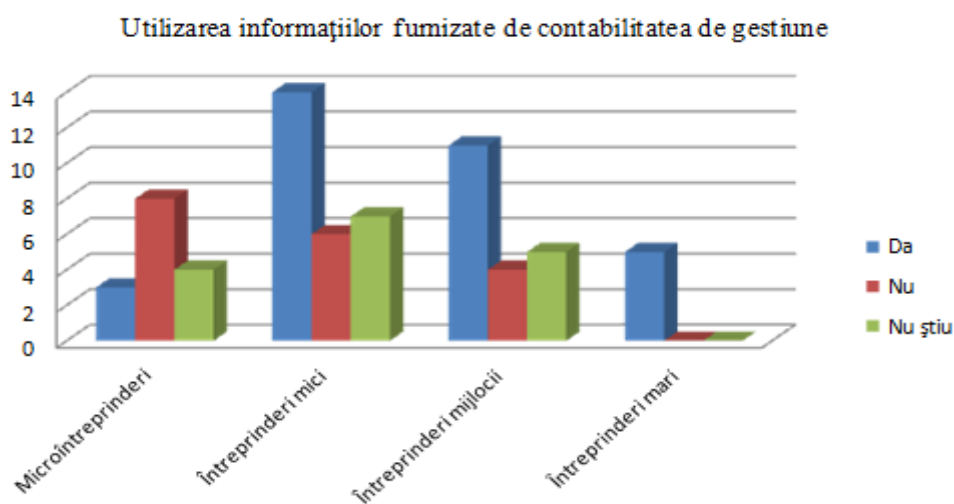


Figura 3.44 Frecvența utilizării informațiilor furnizate de contabilitatea de gestiune

Sursa: proiecție realizată de autor

3.Evidența financiar-contabilă informatizată

Întreprinderile din Iași utilizează pentru ținerea contabilității una din următoarele variante: un Program informatic de contabilitate care are în structură un modul pentru contabilitatea de gestiune, un program informatic special pentru ținerea contabilității de gestiune, un program integrat, complex, pentru gestionarea resurselor întreprinderii (SAP-ERP).

Tabelul 3.31 Gradul de informatizare al contabilității de gestiune

Tipul întreprinderilor	Gradul de informatizare al contabilității de gestiune				Total
	Program de contabilitate cu modul pentru contabilitatea de gestiune	Program informatic de contabilitate de gestiune	Program integrat de gestionare a resurselor firmei	Nu se utilizează un program informatic	
Microîntreprinderi (1-9 angajați)	21	-	-	5	26
Întreprinderi mici (10-49 angajați)	20	3	2	2	27
Întreprinderi mijlocii (50-249 angajați)	15	2	5	-	20
Întreprinderi mari (mai mult de 250 angajați)	5	-	-	-	5
Total	62 – 79,48 %	5 – 6,41%	16 – 20,51 %	7 – 8,97 %	78 – 100 %

Sursa: calcule proprii

Majoritatea firmelor, într-un procent de 79,48% utilizează programe de contabilitate cu module integrate de contabilitate de gestiune. De menționat este faptul că sunt și firme care încă nu utilizează un program de contabilitate informatizat, acestea fiind din categoria microîntreprinderi și întreprinderi mici.

4. Propuneri pentru îmbunătățirea sistemului informațional de contabilitate de gestiune și a procesului decizional

Procesul de îmbunătățire a calității informațiilor de reprezentare a proceselor economice este o noțiune de actualitate. Informatizarea metodelor de gestionare a bazelor de date este o caracteristică a firmelor care au un management modern, preocupări privind analiza globală a proceselor întreprinderii și viziune strategică de dezvoltare pe termen mediu și lung.

Tabelul 3.32 Gradul de informatizare al contabilității de gestiune

Grad apreciere	Gradul de informatizare al contabilității de gestiune							
	Perfecționare personal		Reorganizare sistem comunicare		Implementare program informatic mai performant		Implicarea personal în luare decizii	
Foarte important	16	20,51%	6	7,69%	17	21,79%	5	6,41%
Important	26	33,33%	17	21,79%	20	25,64%	17	21,79%
De importanță medie	17	21,79%	25	32,05%	25	32,05%	22	28,20%
De importanță redusă	10	12,82%	26	33,33%	10	12,82%	26	33,33%
Fără importanță	9	11,54%	5	6,41%	6	7,69%	8	10,25%
Total	78	100%	78	100%	78	100%	78	100%

Sursa: calcule proprii

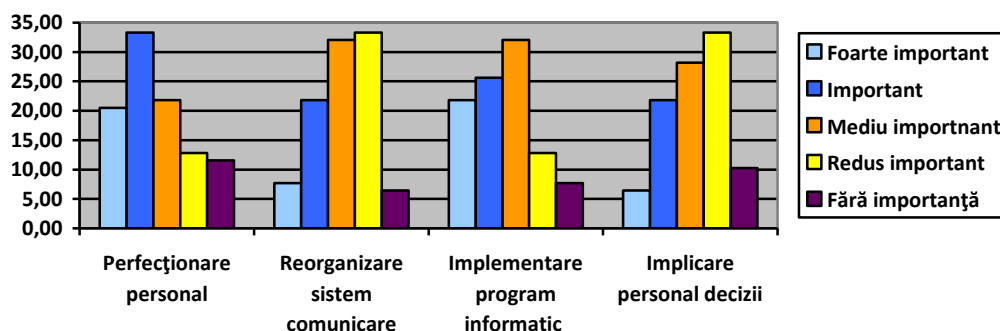


Figura 3.45 Gradul de informatizare al contabilității de gestiune

Sursa: proiecție realizată de autor

Privind creșterea performanțelor contabilității și a sistemelor informatice, rezultatele aplicării chestionarelor sunt următoarele:

Perfecționarea personalului este o măsură apreciată ca fiind importantă și foarte importantă de peste jumătate din întreprinderile chestionate (53,84%); de nivelul de pregătire al angajaților depinzând și soft-urile ce vor fi achiziționate și utilizate.

Reorganizarea sistemului de comunicare nu este un obiectiv urmărit cu preponderență, considerându-se acest aspect ca fiind de importanță medie sau redusă pentru 65, 38% dintre chestionați.

Implementarea unui program informatic mai performant este apreciată diferențiat, în funcție de nivelul de performanță al soft-urilor existente; în mod evident, având în vedere progresul din domeniul informatic, majoritatea utilizatorilor de programe doresc creșterea performanțelor prin extinderea opțiunilor sau înlocuirea întregului sistem; 48,43% din chestionați optează pentru îmbunătățirea performanțelor soft-urilor, iar 32,05% apreciază ca fiind de importanță medie acest aspect.

Implicarea personalului în luarea deciziilor este privită ca fiind de importanță redusă de 33,33 % din chestionați și importanță medie de 28,20%, ceea ce înseamnă că de regulă deciziile sunt luate la nivelul superior al piramidei ierarhice, iar majoritatea angajaților execută ordinele primite de la superiori.

3.5.4 Concluziile studiului de cercetare

Cercetarea realității privind aplicarea contabilității de gestiune și a calculației costurilor în întreprinderi din municipiul Iași, din diferite domenii de activitate s-a realizat prin îmbinarea cercetării cantitative cu cea calitativă.

Considerăm că proiectul de cercetare care a avut drept scop identificarea posibilităților de perfecționare a metodologiei de calculație a costurilor în întreprinderile din municipiul Iași s-a realizat conform planificării, astfel s-au obținut date de la 78 de firme, reprezentative pentru economia locală.

Ipotezele de lucru au fost formulate plecând de la mențiunile legislative, cunoștințele de specialitate asimilate, cât și de la experiențele practice ale autorului în domeniul contabilității.

Necesitatea realizării unei astfel de cercetări s-a dovedit a fi reală datorită următoarelor considerente: contabilitatea de gestiune are un rol important în gestionarea sistemului informațional contabil, utilizându-se informația de tip cost, drept instrument de lucru și de luare a deciziilor; organizarea contabilității de gestiune și stabilirea metodei de calculație a costurilor rămâne la latitudinea entității economice; utilitatea informațiilor este variabilă și depinde de calitățile de management general și contabil.

Ca urmare a studiului am constatat că firmele din municipiul Iași, indiferent de dimensiunea acestora au organizată contabilitate de gestiune. Unele aplică metode complexe de calculație a costurilor, altele metode de gestiune simplă a stocurilor.

Concluziile studiului de cercetare sunt:

- ↳ caracteristicile entității economice privind domeniul de activitate, forma de organizare juridică, numărul de angajați, anul înființării își pun amprenta în mod esențial în stabilirea modului de organizare a compartimentului sau a biroului de contabilitate de gestiune
- ↳ forma de organizare a contabilității de gestiune pe categorii de firme care își desfășoară activitatea în municipiul Iași este variată, astfel: contabilitate de gestiune organizată într-un birou distinct sau este inclusă în departamentul sau biroul de contabilitate financiară;
- ↳ contabilitatea de gestiune este ținută atât cu utilizarea conturilor speciale de gestiune, dar și cu utilizarea conturilor analitice din contabilitatea financiară;
- ↳ obiectivele de gestiune urmărite în cadrul entităților din municipiul Iași sunt: calculul costurilor, prețurilor; gestionarea eficientă a resurselor; constituirea suportului

pentru luarea deciziilor, fundamentarea bugetelor de venituri și cheltuieli; realizarea strategiilor pe termen mediu și lung;

- ↳ metodele de calculație a costurilor utilizate în cadrul firmelor din municipiul Iași sunt: metoda globală, pe comenzi, pe faze, standard-cost și altele;
- ↳ majoritatea angajaților de specialitate economică cunosc metodele moderne de calculație a costurilor, însă disponibilitatea aplicării acestora este limitată, deoarece schimbarea metodei nu este o prioritate pentru entitățile din municipiul Iași;
- ↳ informațiile furnizate de contabilitatea firmei managementului sun cu precădere financiare, mai puțin de gestiune, acestea fiind considerate de ordin secundar;
- ↳ gradul de informatizare al contabilității de gestiune este diferit și depinde de mărimea firmei, de situația financiară a acesteia, dar și de disponibilitatea managementul pentru dezvoltarea acestui departament;
- ↳ este recunoscută importanța programelor informatice în îmbunătățirea calității informațiilor furnizate de contabilitatea de gestiune.

Considerăm că, în prezent, în firmele din municipiul Iași, contabilitatea de gestiune ocupă un rol secundar, mult subapreciat, atât de directorii economici, cât și de cei generali. Fundamentarea deciziilor manageriale pe informația de tip cost rămâne în continuare un deziderat, care poate fi realizat prin îmbunătățirea și dezvoltarea cadrului legislativ în domeniu, perfecționarea angajaților în ceea ce privește metodele moderne de calculație a costurilor, creșterea nivelului de informatizare, crearea unor baze de date operative pentru principalii indicatori economici, accesibilitatea la mijloace moderne de comunicare în cadrul entității.

CAPITOLUL IV

MODERNIZAREA CALCULAȚIEI COSTURILOR PRIN INTERMEDIUL METODEI ABC

*“Managerii administrează viitorul
și raportează în mod constant prezentul la acesta”*
H. Bouquin

Metodele de calculație clasice, au primit de-a lungul timpului o serie de critici, pe deplin justificate, dintre care amintim: utilizarea în repartizarea cheltuielilor indirecte, comune ale secțiilor, a unor baze alese conform unor criterii cantitative. În acest sens, realizarea unor analize comparative a costurilor încorporate în unitatea de produs este dificilă, având în vedere că valorile au fost stabilite pe bază de coeficienți, fără a se fi stabilit legături de cauzalitate cu activitățile generatoare; urmărirea reducerii costurilor, fără a apela și la alte metode de creștere a competitivității, cum ar fi spre exemplu dezvoltarea strategiilor de marketing. De asemenea, cheltuielile indirecte sunt considerate secundare, iar activitățile de suport sunt subevaluate ca importanță în gestionarea sistemică a entității economice.

În contabilitatea tradițională cheltuielile directe sunt incluse în costul produselor, conform relației de cauzalitate, iar cheltuielile indirecte sunt repartizate prin coeficienți produselor, pe centre de cost. În contabilitate subliniem că modern înseamnă tot ceea ce aparține epocii actuale sau trecutului apropiat, respectiv ceea ce corespunde stadiului actual și progresului.

Argumentele care vin în sprijinul metodei de calculație a costurilor ABC sunt bazate în general pe calitatea superioară a informațiilor generate în comparație cu cele ale metodelor de calculație tradiționale. Conform teoriei optimizării informației economice, cea mai bună informație este legată de cea mai bună decizie luată, iar cea mai bună decizie luată crește valoarea economică a firmei¹¹⁴.

Prin metoda ABC se urmărește o creștere a gradului de cunoaștere a proceselor desfășurate în cadrul entității prin detalierea acestora pe activități, considerate generatoare de costuri și delegarea deciziei, către angajații de la nivelul inferior al piramidei ierarhice,

¹¹⁴ Cagwin D., Ortiz D., The Context – *Specific Benefit of Use of Activity Based Costing with Supply Chain Management and Tehnology Integration*, Academy of Accountant and Financial Studies Journal, 2005, p.47-70, accesat 20.01. 2013

cunoscători în detaliu ai fiecărei operațiuni specifice. Din acest motiv ei pot lua decizia cea mai bună pe baza informației rezultate din activitatea curentă, iar o succesiune de decizii corecte poate genera creștere economică. Aplicarea acestei metode duce practic la schimbarea mentalității angajaților prin creșterea responsabilităților și a puterii de decizie.

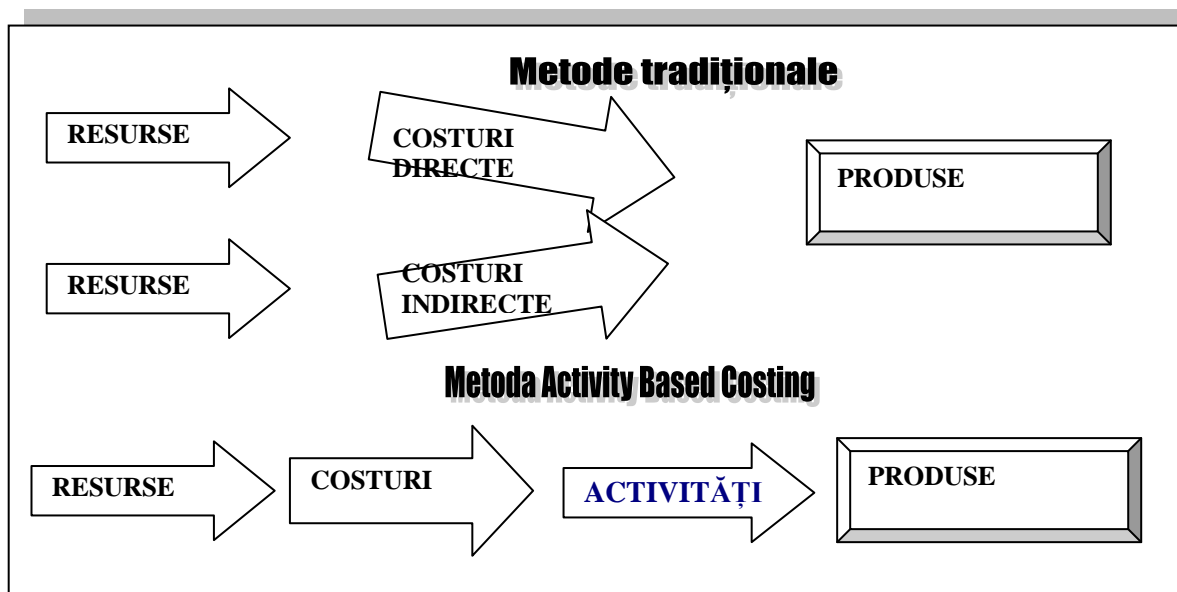


Figura 4.1 Afectarea costurilor pe produse – metode tradiționale - metoda ABC

Sursa: proiecție realizată de autor

În acest context, modernizarea contabilității de gestiune înseamnă transformarea și adaptarea acesteia la realitățile și exigențele prezentului, la modificarea instrumentelor, proceselor și metodelor de lucru pentru a corespunde progresului tehnico-științific actual.¹¹⁵

Conform metodei ABC cheltuielile sunt alocate activităților, pe baza inductorilor de cost și ulterior incluse în costul produselor. Reprezentarea diferențelor dintre metodele tradiționale și metoda ABC se prezintă în figura nr. 4.1.

Se poate observa că potrivit metodei ABC costurile nu mai sunt diferențiate în directe și indirecte, deoarece fiecare dintre ele are o legătură directă cu activitățile generatoare. Astfel, gestionarea activităților, va impune nivelul costurilor, care la rândul lor vor influența buna gestionare a resurselor.

Oportunitățile oferite de metoda de calculație ABC sunt evidente în mediile tehnologice asistate de computere. Datorită dezvoltării tehnologiilor informatice, în prezent asistarea on-line a proceselor productive conduce la dinamizarea procedurilor de aplicare a metodei, chiar și pentru operațiile cele mai variabile, dinamice și discontinue¹¹⁶.

¹¹⁵ Tabără N., *Modernizarea contabilității și controlului de gestiune*, Editura TipoMoldova, Iași, 2006, pp. 5-6

¹¹⁶ Simmons T., *Dynamic Costing A.B.C for a New Generation*, Accountancy S.A, 2005, p.27-29

4.1. Originile metodei Activity Based Costing

Metoda de calculație ABC își are originile în studiile de specialitate și experiențele firmelor din Statele Unite ale Americii din anii '60-'70. Ulterior, metoda de calculație s-a perfecționat, fără afectarea conceptului inițial.

Pe durata¹¹⁷ anilor '70-'80, Robin Cooper și alți cercetători americani (Kaplan, Porter, Miller) și francezi (Mevellac, Lebas, Lorino) dezvoltă metoda ABC în varianta actuală.

Metoda ABC a apărut ca răspuns la influența progresului tehnic și apariției sistemelor de automatizări și calculatoare. Aceasta arată, în principiu, că analiza lanțurilor cauzale trebuie să coreleze produsele activitățile destinate exteriorului unei entități.¹¹⁸

S-a constatat că nu produsele sunt cele care consumă resursele, ci activitățile. Astfel, entitățile economice trebuie să identifice rețeaua de activități, părți componente ale proceselor economice, și resursele consumate de acestea, iar ulterior să fie repartizate produselor.

Concepția promovată prin metoda ABC impune schimbarea abordării sistemice a entităților economice și implicarea personalului de la nivelele ierarhice inferioare în luarea de decizii operative și monitorizarea atentă a activităților, în ideea reducerii cheltuielilor ineficiente, a pierderilor.

În întreprinderi se practică încă reducerea costurilor prin diminuarea cheltuielilor directe, de regulă cu salariile, fără a analiza în detaliu cheltuielile de susținere, generale sau indirecte ale acestor entități.

În prim plan este adusă **activitatea** care generează cheltuieli și nu produsele.

Identificarea și măsurarea costurilor directe sunt operațiuni care nu ridică probleme deosebite, motiv pentru care, metoda ABC pune accent pe tratarea cheltuielilor indirecte.

Pentru a stabili activitățile din cadrul firmei sunt necesare eforturi concentrate ale specialiștilor din domenii diferite: contabili, ingineri, specialiști de marketing, distribuție. Această echipă reprezintă detaliat procesele economice din firmă, pe acțiuni, sub forma unui tablou de bord.

După stabilirea costurilor necesare desfășurării fiecărei activități, prin tehnicile specifice metodei ABC se va urmări modul de utilizare a resurselor, prin reconsiderarea raportului dintre cheltuielile directe și cele indirecte. Astfel, anumite cheltuieli, considerate indirecte, conform metodelor tradiționale vor fi directe față de acțiunile care le delimitează.

¹¹⁷ Dumbravă P., Pop A., *Contabilitatea de gestiune în industrie*, ediția a II-a, actualizată și completată, Editura Intelcredo, Deva, 2011, p. 297

¹¹⁸ Bouquin H., *Contabilitate de gestiune*, traducere și studiu introductiv Tabără N, Editura TipoMoldova, Iași, 2004, p. 184

Metoda ABC nu trebuie abordată ca o problemă strict contabilă. Succesul aplicării ei este condiționat de nivelul tehnologiilor utilizate de către entitatea economică, în special cele automatizate, precum și de disponibilitatea aplicării managementului strategic.

4.2. Delimitări conceptuale a metodei ABC

Calculația costurilor pe activități (ABC) constituie un sistem de evidență și calculație a costurilor care are drept obiectiv reducerea gradului de utilizare a coeficienților de repartizare a cheltuielilor indirecte asupra obiectelor de cost. Tendințele metodelor de calculație moderne sunt:

- încadrarea unui număr ridicat de costuri în categoria costurilor directe ale obiectului de calculație a costurilor și reducerea ponderii cheltuielilor indirecte;
- cheltuielile indirecte să fie cât mai detaliate și omogene, astfel încât să se stabilească în mod clar relația cauză-efect;
- stabilirea ca bază de repartizare a criteriului cauză-efect al activității.

Pentru aplicarea metodei de calculație a costurilor ABC trebuie comunicate în primul rând cerințele angajaților, deoarece pentru a desfășura cu succes implementarea etapelor, metoda trebuie înțeleasă și acceptată¹¹⁹. Managementul entității economice trebuie să explice impactul potențial al schimbării metodei tradiționale de calculație a costurilor, obiectivele urmărite, responsabilitățile, resursele necesare.

Metoda ABC¹²⁰ are un flux de procedee bine definit, un set de pași care stabilesc procesul de desfășurare a calculației, și anume:

Pasul 1: identificarea și analiza activităților care constituie baza de repartizare a cheltuielilor;

Pasul 2: colectarea costurilor;

Pasul 3: identificarea factorilor care determină costul unei activități, denumiți inductori de cost și calculul costurilor unitare pe inductori;

Pasul 4: afectarea costurilor activităților pe purtători.

În contabilitatea de gestiune tradițională, principala caracteristică a metodelor de calculație a costurilor este repartizarea cheltuielilor indirecte pe baza unor coeficienți de repartizare, selectați aleator, fără ca aceștia să fie legați în mod direct de cauzele generatoare și

¹¹⁹ Junaid S., *Reviewing A.B.C for Effective Managerial and Financial Accounting Decision Making in Corporate Entities*, Academy of Accounting and Financial Studies, 2010, p.47-51

¹²⁰ Budugan D., Georgescu I., Berheci I., Bețianu L., *Contabilitate de gestiune*, Editura CECCAR. București, 2007, p. 463

de obiectul de calculație a costurilor. Metoda ABC vizează cheltuielile indirecte, care în condițiile economiei moderne tind să dețină o pondere din ce în ce mai ridicată în totalul cheltuielilor entității, iar stabilirea unei relații directe cauză-efect crește veridicitatea și utilitatea indicatorului de cost calculat.

Contabilitatea bazată pe activități -modelul ABC -se bazează pe două principii fundamentale, și anume¹²¹:

1. produsele “consumă” activități sau altfel spus, produsele solicită activități. Costurile activităților se transferă produsului corespunzător generatorilor sau inductorilor de cost;

2. activitățile, nu produsele, consumă resurse sau valori ce reprezintă factori productivi, costurile reprezentând, de fapt, expresia cuantificată, în termeni monetari, a acestor resurse sau factori productivi consumați de activități.

Pentru o creștere a eficienței aplicării acestei metode este necesară ierarhizarea costurilor, în funcție bazele de repartizare sau determinanți ai acestora. Metoda ABC folosește de obicei o ierarhie pe patru niveluri¹²²:

- *costurile la nivel de unitate de produs* – sunt aferente fiecărei unități de produs, fiind direct proporționale cu volumul producției;
- *costurile la nivel de lot de produse* – sunt legate de toate produsele fabricate de o entitate economică fără a se calcula individual costul pe unitate de produs; sunt direct proporționale cu volumul producției;
- *costurile de menținere a produsului* – sunt anexe costurilor pe produs sau pe lot de produse, având același nivel indiferent de volumul producției, de exemplu: cheltuielile de dezvoltare, cheltuielile cu promovarea entității;
- *costurile de menținere a instalațiilor de producție* – sunt comune tuturor activităților și nu pot fi imputate unui produs sau serviciu, de exemplu cheltuielile generale de administrație.

Stabilirea categoriei de cost face necesară declanșarea demersurilor de implementare a metodei de calculație a costurilor și a managementului bazat pe activități.

Metoda ABC se bazează pe principiul potrivit căruia activitățile generează costuri, iar purtătorii de valoare sunt cei care „crează” cererea pentru respectivele activități. Este necesară identificarea diferitelor activități și crearea unui centru de regrupare a costurilor pentru fiecare activitate generatoare de costuri. Activitățile pot fi extrem de variate.

¹²¹ Keiser, A.M., *Comptabilité analytique et de gestion*, Editions ESKA, Paris, 1994, p. 196

¹²² Hornfren C., Datar S., Foster G., *Contabilitatea costurilor, o abordare managerială*, Ediția a XI-a, Editura ARC, Brașov, 2006, p.161-162

În cazul în care activitățile sunt specifice pentru un anumit produs (serviciu sau lucrare), costurile acestora pot fi atribuite (sau alocate) direct produsului respectiv. Dacă, însă, activitățile consumate corespund mai multor produse sau servicii, costurile lor trebuie repartizate purtătorilor de valoare, în funcție de costul unitar al inductorului pe fiecare activitate și volumul producției fabricate.

O activitate reprezintă un ansamblu de sarcini sau acțiuni ce pot fi atribuite unui grup de persoane sau unei persoane, unui grup de mașini sau unei mașini. Aceasta ar fi o definiție generală a acestui concept. Din punctul de vedere al gestiunii, conceptul coincide parțial cu definiția generală. Totuși, modelul ABC utilizează un concept de activitate agregat.

Metoda ABC prezintă următoarele avantaje:

- repartizează costurile directe și indirecte pe produse, clienți, arii de răspundere managerială, folosind inductorii de cost;
- oferă informații pentru fundamentarea deciziilor la nivel strategic;
- multe din costurile indirecte pot fi identificate mai precis pe produs, în entitățile care aplică tehnologii moderne de fabricație apare o tendință de creștere a ponderii cheltuielilor neproductive;
- o parte din cheltuielile indirecte devin directe, raportate la activitățile generatoare.

Printre limitele metodei ABC menționăm:

- colectarea dificilă a informațiilor legate de activitățile proceselor de producție, în special cele care au loc între diferite compartimente structurale;
- limite în cunoașterea conceptelor privind metoda și deprinderi de aplicare a acesteia;
- dificultăți în culegerea tuturor informațiilor necesare și costuri suplimentare în implementarea acesteia;
- existența unor priorități legate de funcționarea curentă a entității economice și disponibilitatea schimbării metodei de calculație clasice cu una modernă .

Nivelul de detaliere ce va fi folosit în cadrul sistemului de evidență și de calculație a costurilor depinde de costurile estimate pentru implementarea acestuia, de avantajele și dezavantajele care vor rezulta din aplicarea sa. Motivele propunerii schimbării metodologiei de calculație a costurilor tradiționale, cu una orientată către procese și activități sunt:

- costurile indirecte, evaluate la valori ridicate în ultimii ani sunt repartizate utilizându-se unele chei de repartizare, care nu sunt legate cauzal de fenomenele generatoare;
- costurile indirecte sunt identificate ca fiind ale unității de produs;
- produsele consumă cantități diferite de resurse, datorită diferențelor de volum, de complexitatea a procesului tehnologic;

- există produse pentru care entitatea este pregătită din punct de vedere logistic, dar au o profitabilitate redusă, iar pentru alte produse care pot genera profit nu pot fi susținute;
- fragmentarea comunicării dintre personalul operativ, de producție și contabilitatea de gestiune;
- opinii diferite ale specialiștilor în comeniul contabilității de gestiune privind calculul și evidența costurilor.

Implementarea unei metodologii de calculație a costurilor, pe bază de activități necesită eforturi ridicate în ceea ce privește: identificarea activităților, stabilirea inductorilor de costuri pe fiecare activitate, calculul costului fiecărei activități și inductor de cost. Toate aceste tehnici și procedee necesită un număr ridicat de calcule și cuantificări, care după ce sunt determinate trebuie actualizate permanent.

Detalierea informațiilor prin aplicarea metodei ABC generează efectuarea mai multor calcule și operațiuni de repartizare.

Un studiu bazat pe 162 de companii americane, a stabilit că cele mai importante rezultate ca urmare a aplicării noului sistem sunt: obținerea unor informații mai exacte privind costurile și prețurile; analiza mai exactă a profitabilității pe departamente; perfecționarea indicatorilor de performanță; stabilirea relațiilor de cauzalitate privind costurile. Drept urmare s-a întocmit un clasament al rezultatelor primare prin aplicarea metodei ABC, reprezentat în figura 4.2.

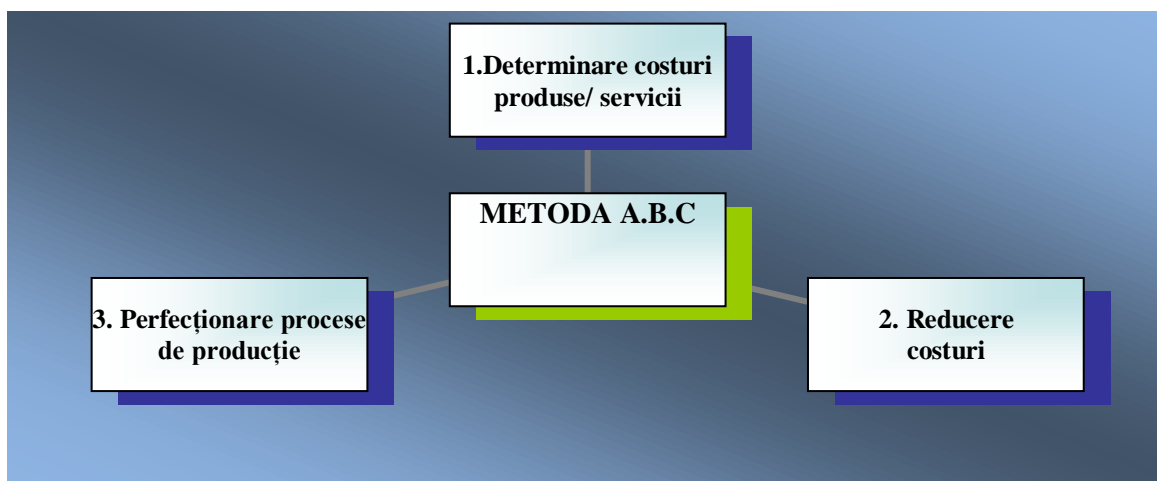


Figura 4.2 Reprezentarea rezultatelor aplicării metodei ABC în Statele Unite ale Americii

(adaptare după Hornfren C., Datar S., Foster G., *Contabilitatea costurilor, o abordare managerială*, Ediția a XI-a, Editura ARC, Brașov, 2006, p.342)

De asemenea s-au identificat și dezavantajele aplicării metodologiei de calculație a costurilor ABC: dificultatea defnirii activităților, a selectării inductorilor de cost, greutatea de a

stabili costul aferent fiecărei activități și incompatibilități între exigențele noului sistem informațional cu sistemul informatic de gestionare a bazei de date existent în întreprindere.

Compatibilizarea sistemului de contabilitate de gestiune cu sistemul informatic, dar și cu tehnologiile de producție asistate de calculator este condiția esențială pentru implementarea metodei ABC.

4.3. Tabloul de bord al activității de morărit și panificație

Tabloul de bord este o reprezentare succintă a tuturor activităților desfășurate în cadrul firmei, generatoare de costuri. Se poate spune că acest tablou reprezintă schema logică a tuturor fluxurilor de resurse din carul întreprinderii.

Pe baza acestei scheme se realizează planificări ale proceselor economice, rapoarte de realizare a indicatorilor și se fundamentează decizii. Tabloul de bord facilitează stabilirea obiectivelor în mod precis, verificarea gradului de îndeplinire și calculul abaterilor, pune în evidență punctele de alertă ale întreprinderii. El constituie un instrument de lucru indispensabil conducerii operative a întreprinderii, fiind conceput ca un centralizator de informații prezentate într-o formă sistematică, sinoptică, referitoare la starea și evoluția fenomenelor economice¹²³.

Pentru realizarea propunerii de aplicare a metodei de calculație a costurilor la S.C Compan S.A, am reprezentat tabloul de bord al proceselor economice, conform activităților identificate în cadrul întreprinderii. Procesele economice reprezintă ansamblul activităților economice care au drept scop realizarea obiectului de activitate, producția de bunuri, prestări servicii sau executare de lucrări.

În cadrul societății am identificat următoarele procese economice, ca centre de cost:

- procesul de aprovizionare – ansamblul operațiunilor necesare obținerii resurselor specifice activității;
- procesul de producție – ansamblul activităților tehnologice de prelucrare a materiilor prime, materialelor prin utilizarea mijloacelor de muncă pentru obținerea produselor;
- procesul de decontări și trezorerie – ansamblul activităților financiare, de trezorerie, dezvoltat concomitent cu procesele de aprovizionare, producție și desfacere;
- procesul de întreținere utilaje – ansamblul activităților auxiliare care asigură buna funcționare a echipamentelor tehnologice și menținerea fluxului continuu al activității;
- procesul de desfacere – ansamblul activităților care asigură distribuția produselor către beneficiari.

¹²³ Tabără N., Briciu S. (coordonatori), op.cit., p.249

Sistemul de procese economice care au loc în cadrul entității economice pentru realizarea obiectului de activitate se întrepătrund, sunt complementare, ele funcționează în același timp și sunt interdependente. Fiecare din procesele economice au aceeași importanță, calitatea realizării fiecăruia dintre ele este dependentă direct de calitatea procesului anterior. Este evident că procesul de producție depinde în mod direct de procesul de aprovizionare.

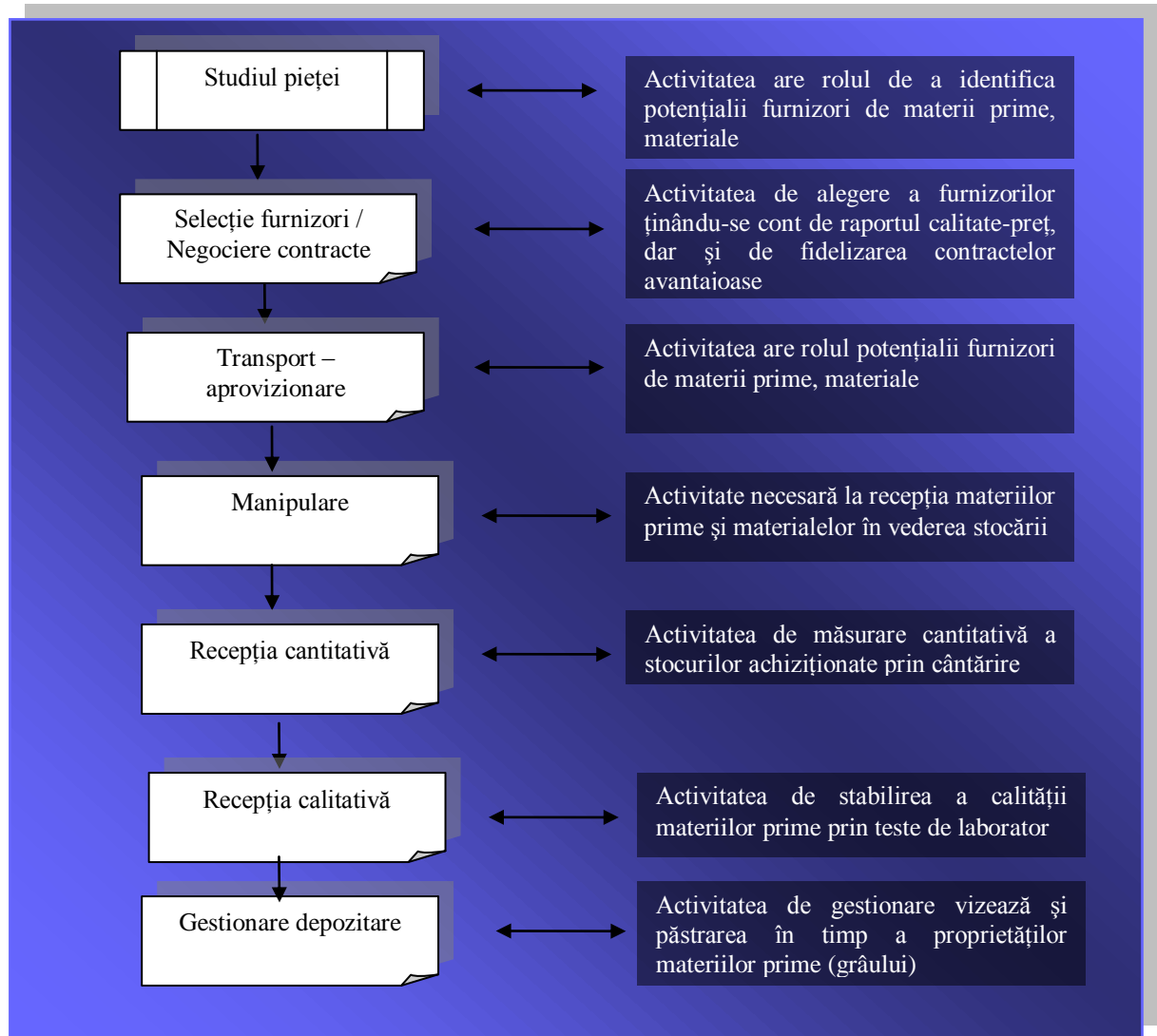


Figura 4.3 Tablou de bord specific procesului de aprovizionare

Sursa: proiecție realizată de autor

Pentru eficientizarea activității privind procesul de aprovizionare (figura 4.3) trebuie avute în vedere următoarele aspecte:

- reducerea stocurilor de materii prime și materiale;

- reducerea cheltuielilor cu întreținerea depozitelor, silozurilor necesare stocării de materii prime și materiale;
- asigurarea unui flux continuu al producției avându-se în vedere stocul de siguranță.

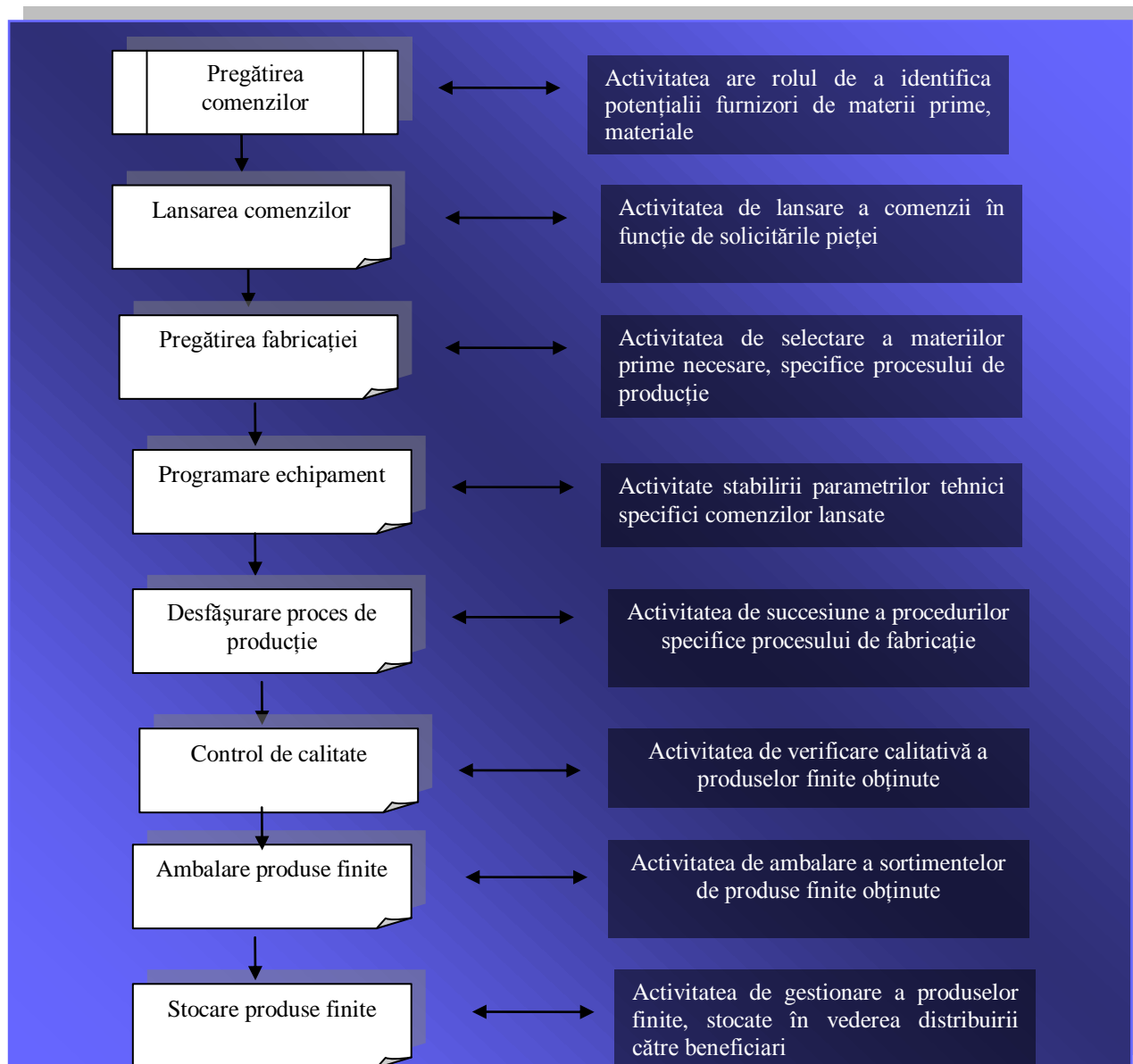


Figura 4.4 Tablou de bord specific procesului de producție

Aplicarea acestor măsuri în cadrul întreprinderii de morărit și panificație se poate realiza avându-se în vedere activitatea sezonieră de recoltare a materiilor prime, în special a grâului și evoluția fluctuantă a prețului de-a lungul anului. Astfel, în perioada recoltării prețul grâului este cel mai mic, în perioada iunie, iulie, iar în perioada de iarnă prețul crește. Întreprinderea este tentată să achiziționeze grâu la preț redus, pe care să-l folosească în procesul de producție de morărit și panificație tot anul.

Pentru eficientizarea activității privind procesul de producție (figura 4.4) se urmăresc aspecte privind:

- păstrarea costurilor la un nivel constant, care să asigure o marjă comercială ridicată;

- creșterea calității produselor prin utilizarea unui personal cu o înaltă calificare, concomitent cu reducerea consumurilor specifice, ponderea cheltuielilor cu manopera să ajungă la nivelul de 25% din costul total;
- creșterea utilizării rezultatelor de cercetare și inovație în activitatea de producție;
- reducerea cheltuielilor cu întreținerea depozitelor, silozurilor necesare stocării de produse finite;
- asigurarea unui flux continuu al producției pe baza stocului de siguranță.

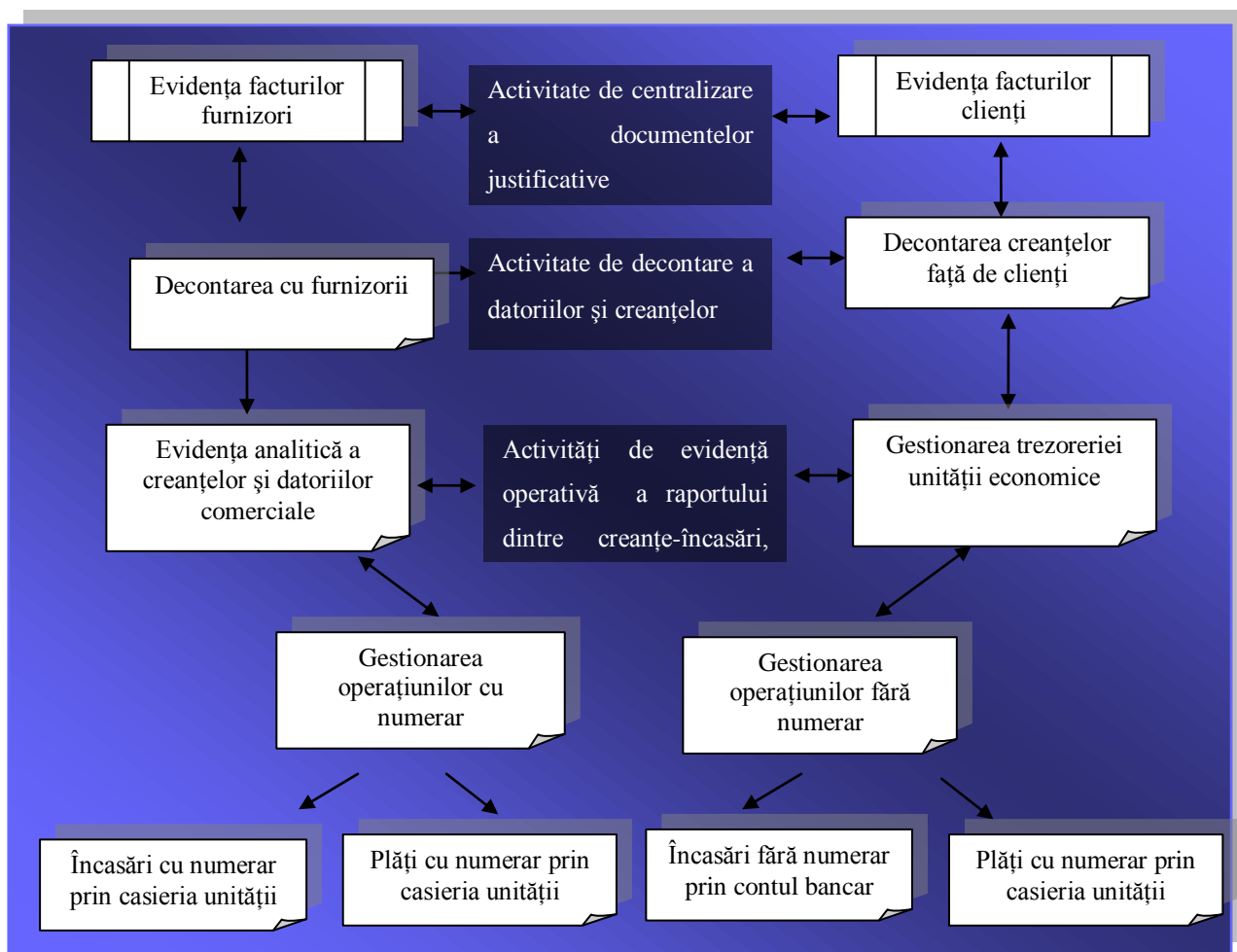


Figura 4.5 Tablou de bord specific procesului de decontări

Sursa: proiecție realizată de autor

Activitățile specifice decontărilor cu trezoreria (figura 4.5) sunt o realitate care însoțește toate celelalte procese economice. Raportul dintre creanțe și datorii, respectiv încasări și plăți sunt de fapt axul întregii activități desfășurate în cadrul firmei.

O preocupare permanentă a managementului economic este acoperirea plăților curente din încasări. Gestionarea eficientă a disponibilităților asigură continuitatea activității economice și evitarea întreruperilor care determină costuri suplimentare.

Măsuri de eficientizare a decontărilor cu terții și a trezoreriei:

- reducerea timpilor de încasare a creanțelor față de clienți;

- negocierea unor termene de plată ferme a datoriilor comerciale față de furnizori și creditori;
- urmărirea eficiență a raportului dintre creanțe și datorii;
- urmărirea eficiență și operativă a raportului dintre încasări și plăți.

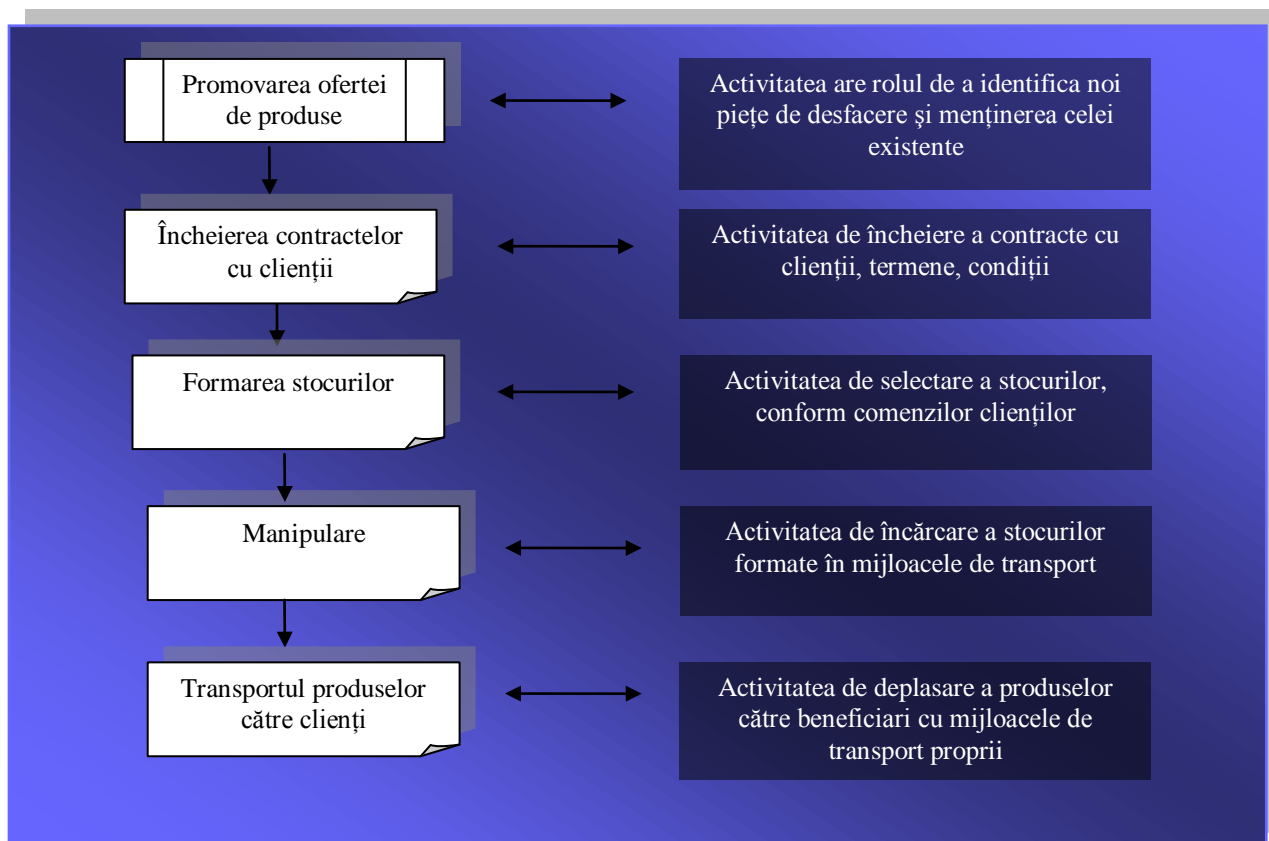


Figura 4.6 Tabloul de bord specific procesului desfacere

Sursa: proiecție realizată de autor

Principala provocare a procesului de desfacere (figura 4.6) este de a încheia contracte de vânzare cu cât mai mulți clienți, precum și fidelizarea celor existenți. Aceste obiective se regăsesc în atribuțiile departamentului de marketing.

Evoluția tehnologiei, în special informaticii, determină o reducere importantă a cheltuielilor cu prospectarea pieței, cu prezentarea ofertei de produse, de identificare, mult mai facilă, de noi cumpărători. Influențele tehnologiei informatice sunt benefice, astfel:

- se reduc cheltuielile cu deplasarea către potențiali beneficiari pentru prezentarea ofertei de produse prin utilizarea computerului și a soft-urilor de comunicare;
- se efectuează studii de piață prin internet, pentru a identifica noi piețe de desfacere, dar și pentru a studia concurența, singurele costuri fiind cele de timp;

- se transmite în timp real documentația premergătoare încheierii contractelor de vânzare-cumpărare, (comenzi, rectificări de prețuri, modificărilor de clauze), cu un minim de cheltuieli de deplasare și costuri de timp;

- menținerea legăturii cu beneficiarii prin comunicarea prin internet a promoțiilor, a modificărilor ofertei produselor.

Astfel, tabloul de bord este un instrument menit să sintetizeze informația necesară conducerii¹²⁴, în administrarea resurselor și activităților (figura 4.7).

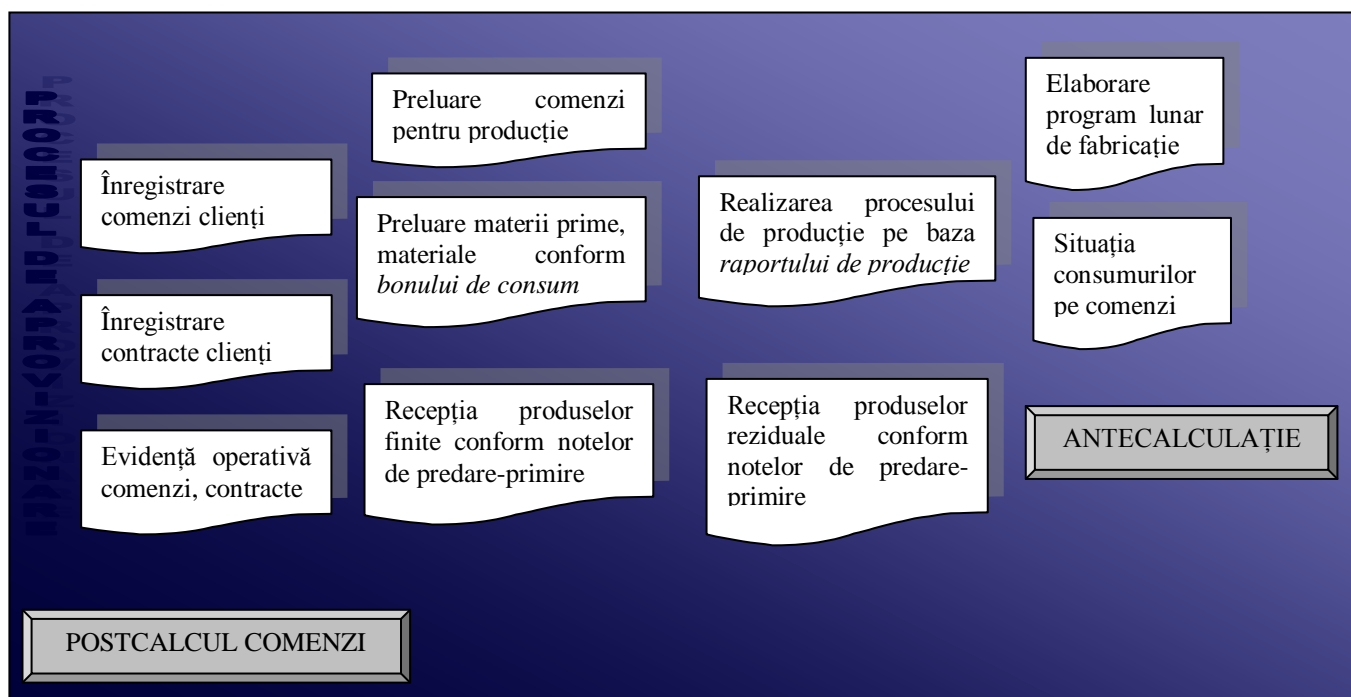


Figura 4.7 Tablou de bord al operațiilor de producție

Sursa: proiecție realizată de autor

¹²⁴ Tabără N., Chetrariu G., *Tabloul de bord – coordonată a managementului modern*, Revista Gestiunea și contabilitatea firmei, nr. 7 – iulie 2002, p. 2-8

4.4. Implementarea metodei de calculație a costurilor ABC.

Implementarea acestei metodei pentru calculația costurilor produselor de panificație la S.C Compan S.A, presupune parcurgerea etapelor următoare:

1. *Identificarea produselor* care constituie obiectele de cost alese: pâine albă simplă și pâine albă superioară. Scopul firmei este de a calcula costurile totale, apoi costurile unitare legate de producția și desfacerea acestora.

2. *Identificarea costurilor directe ale producției*

Se identifică drept costuri directe ale pâinii următoarele:

- costurile materiilor prime directe;
- costurile cu salariile directe;
- costurile de întreținere și reparație a utilajelor.

Conform metodei de calculație a costurilor tradiționale, S.C Compan S.A, a considerat costurile de întreținere și reparație a utilajelor drept costuri indirecte de producție și le-a repartizat produselor, având drept bază de repartizare salariile directe. Aceste costuri pot fi imputate direct produselor întrucât fiecare tip de produs poate fi obținut prin utilizarea unui utilaj specific (forme de tăvi, forme de cuțite), iar costurile constau în special din salariile muncitorilor care întrețin utilajele și pot fi considerate directe, la nivel de loturi de produse.

3. *Alegerea inductorilor, ca baze de repartizare a costurilor indirecte asupra produselor*

S.C Compan S.A identifică următoarele activități pe care le va folosi pentru a repartiza costurile indirecte asupra produselor:

- proiectare;
- reglarea utilajelor de producție, în funcție de comandă;
- activități specifice producției;
- pregătirea loturilor pentru livrare;
- desfacere;
- conducere și administrație.

Identificarea inductorilor a costurilor permite stabilirea numărului de activități, în care vor trebui regrupate costurile într-un sistem ABC. În loc să definească drept activități separate proiectarea produselor, proiectarea proceselor tehnologice și fabricarea prototipurilor firma le va grupa în cadrul unei singure activități de proiectare, deoarece elementul comun îl reprezintă complexitatea rețetei de fabricație.

Alt criteriu de alegere a bazei de repartizare a costurilor este disponibilitatea anumitor date și posibilitatea utilizării acestora. Să stabilim baza de repartizare a costurilor pentru activitatea de proiectare: determinarea costurilor de proiectare, care sunt costuri de menținere a produsului, o reprezintă rețeta de fabricație și abilitățile inginerului de panificație. Rețetele de fabricație mai complexe necesită mai mult timp de elaborare.

În sistemul ABC se măsoară complexitatea în termeni de număr de produse rezultate și ore de lucru. Uneori, astfel de date sunt dificil de obținut și de măsurat, se pot utiliza alte mijloace de măsurare a complexității, de exemplu cantitatea de materii prime utilizate pentru probe. O altă problemă poate fi aceea că volumul fluxului de materii prime s-ar putea să nu fie reprezentativ.

4. Identificarea costurilor indirecte asociate fiecărui inductor

Cheltuielile generale de administrație sunt repartizate activităților, conform unei legături de tip cauză-efect între baza de repartizare a costurilor aleasă și costurile activității respective.

Costurile sunt repartizate loturilor de costuri de distribuție în baza unei legături cauză-efect cu cantitățile de produse transportate. Identificarea unei legături cât mai corectă între baza de repartizare și costurile activității respective, variază de la un lot de costuri la altul.

Se poate observa că legătura cauză-efect dintre numărul de ore de muncă de producție directă și costurile activității de administrație nu este atât de evidentă ca și legătura dintre numărul de ore de întreținere a utilajelor și costurile activității de întreținere a utilajelor.

Unele costuri pot fi identificate cu o activitate în parte, de exemplu salariile inginerilor sunt direct legate de activitatea de proiectare a producției, iar alte costuri cu salariile indirecte trebuie repartizate între mai multe activități pe bază de interviuri sau foi de pontaj. Inginerii și șefii de secție identifică timpul consumat pentru activitățile legate de proiectare, reglare utilaje și operațiuni tehnologice. Timpul consumat pentru aceste activități reprezintă bază de repartizare a costurilor salariilor inginerilor și șefilor de echipe din producție între diferite activități.

5. Calcularea costurilor indirecte asupra produselor, a elementelor de calcul

Raportând cheltuielile la cele două produse finite pentru care calculăm costul de producție prin metoda ABC constatăm aspecte specifice:

- aprovizionarea cu materii prime este mai costisitoare pentru pâinea superioară, deoarece necesită achiziții de materii prime suplimentare;
- desfacerea este mai costisitoare pentru pâinea simplă, ea necesitând transport și în localitățile limitrofe municipiului Iași.

În această etapă este efectuată calculația cotelor de repartizare a costurilor pe activități folosind bazele de repartizare (inductorii de cost) selectate în etapa 3 și costurile indirecte ale fiecărei activități calculate în etapa 4.

6. Calcularea costurilor indirecte unitare și globale repartizate produselor

7. Calcularea costului total al produselor prin însumarea tuturor costurilor directe și indirecte imputate acestora

4.4.1. Implementarea metodei ABC în cadrul secției de panificație

Descrierea condițiilor financiar-contabile ale secției de panificație necesare aplicării metodei ABC, din datele precizate în anexa nr.4.

Cheltuielile directe:

Considerăm că în secția de panificație în decursul lunii martie 2012 s-au obținut următoarele produse finite:

- pâine simplă albă : 1.500.000 buc
- pâine albă superioară: 750.000 buc

Total cheltuieli directe :

- pâine albă simplă : 2.080.305 lei, din care cheltuieli cu materiile prime: 1.788.000 lei
- pâine albă superioară: 1.123.028,5 lei, din care cheltuieli cu materiile prime: 976. 875

lei;

- total cheltuieli materii prime: 2.764.875 lei

Manoperă directă:

- pâine albă simplă : 292.305 lei : 1.500.000 buc = 0, 1949 lei/buc
- pâine albă superioară : 146.152,5 lei : 750.000 buc = 0, 1949 lei/buc

Cheltuieli indirecte: 55.975,62 lei

Vânzări:

- pâine albă simplă : 1.500.000 buc. * 2 lei/buc = 3.000.000 lei
- pâine albă superioară : 750.000 buc * 2,5 lei/buc = 1.875.000 lei

Raportul în care se impută partea comună de inductori:

- pâine albă simplă - 2/3
- pâine albă superioară – 1/3

Conform situației prezentate anterior se pot identifica următoarele activități din cadrul proceselor de aprovizionare, producție, desfacere, decontare, generatoare de cheltuieli indirecte.

Situația activităților și a inductorilor este prezentată în tabelul 4.1:

Tabelul 4.1 Situația activităților și a inductorilor

Nr. Crt.	Activități	Valoare cheltuieli	Inductor
1.	Administrativ	51.920,74	Cost adăugat
2.	Aprovizionarea	7.340,90	Nr. Comenzi
3.	Pregătire lansare	17.437,72	Nr. Loturi
4.	Fabricare	16.470,00	Ore manoperă
5.	Desfacere	51.920,38	Nr. Produse
6.	Gestionare stocuri	14.727,00	Nr. Referințe
	TOTAL	159.816,74	

Sursa: Calcule proprii

Tabelul 4.2 Situația inductorilor de cost

Nr. Crt.	Inductori	Total	Din care specifici:		
			Pâine albă simplă	Pâine albă superioară	Comuni
1.	Nr. Comenzi	75	20	34	21, din care: - A - 14 - B - 7
2.	Nr. Loturi	60	40	20	-
3.	Nr. Produse	2.250.000	1.500.000	750.000	-
4.	Nr. Referințe	225	75	90	60, din care: - A - 40 - B - 20

Sursa: Calcule proprii

Inductorii de cost sau generatorii de cost identificați, conform tabelului 4.2, au fost: numărul de comenzi efectuate cu furnizorii și clienții, numărul de loturi de materii prime pregătite pentru lansarea în fabricație, număr de produse comercializate și numărul de seturi de stocuri, referințe gestionate, transportate, manipulate și pentru care se asigură evidența contabilă primară și financiară.

Valoare oră manoperă:

- pâine albă simplă : $1.500.000 \text{ buc} * 0,1949 \text{ lei/buc} = 292.305 \text{ lei}$

- pâine albă superioară : $750.000 \text{ buc} * 0,1949 \text{ lei/buc} = 149.152,5 \text{ lei}$

Total manoperă: 441.457,5 lei

Costul complet determinat după metoda pe comenzi:

- pâine albă simplă : 1, 4496 lei/buc

- pâine albă superioară : 1, 4382 lei/buc

În aceste condiții profitul unitar determinat ca diferență între prețul de vânzare și costul de producție:

- pâine albă simplă : $2 \text{ lei/buc} * 1,4496 \text{ lei/buc} = 0,5504 \text{ lei/buc}$

- pâine albă superioară : $2,5 \text{ lei/buc} * 1,4382 \text{ lei/buc} = 1,0618 \text{ lei/buc}$

Valoarea profitului înregistrat este:

- pâine albă simplă : 1.500.000 lei * 0,5504 lei/buc = 825.600 lei
- pâine albă superioară : 750.000 lei * 1,0618 lei/buc = 796.350 lei

TOTAL = 1.621.950 lei

Ca urmare a aplicării metodei pe comenzi, se constată următoarele:

- profitul unitar obținut prin vânzarea pâinii albe superioare este net superior, cu 51,8 % mai mare decât profitul obținut prin vânzarea pâinii albe simple;
- valoarea profitului total înregistrat este egal, deoarece cantitatea de pâine albă simplă vândută este dublă față de cantitatea de pâine albă superioară;
- unitatea produce o cantitate mai mare de pâine simplă, deoarece are o cerere de piață mai ridicată determinată de prețul mai mic, chiar dacă raportat la produsul, pâine albă superioară, are un profit unitar redus.
- metoda de calculație pe comenzi repartizează cheltuielile indirecte, cheltuielile generale de administrație și cheltuielile de desfacere aplicând coeficienți cu baze de repartizare alese aleatorii, fără a identifica exact care din produsele fabricate determină cheltuieli indirecte mai mari și care sunt cauzele.

Etapa I: DETERMINAREA COSTULUI INDUCTORILOR

Determinarea costului inductorilor se realizează prin raportarea valorii cheltuielilor indirecte la volumul inductorului de cost.

Situația costurilor inductorilor pentru activitățile identificate se prezintă în tabelul 4.3:

Tabelul 4.3 Situația costului unitar al inductorilor de cost

Nr. Crt.	Activitate	Valoare cheltuieli indirecte	Inductor de cost	Volum inductor de cost	Cost inductor
1.	Administrativ	51.920,74	Cost adăugat	107.896	0,4812
2.	Aprovizionare	7.340,90	Nr. Comenzi	75	97,8786
3.	Pregătire lansare	17.437,72	Nr. Loturi	60	290,6286
4.	Fabricare	16.470,00	Ore manoperă	88.292	0,1865
5.	Desfacere	51.920,38	Nr. Produse	2.250.000	0,0230
6.	Gestiune stoc	14.727,00	Nr. Referințe	225	65,45
	TOTAL	159.816, 74			

Sursa: Calcule proprii

**159.816, 74 - 51.920,74 = 107.896 lei

Determinare ore manoperă : Valoare salarii : tarif orar, conform normelor:

441.457,5 lei : 5 lei/h = 88.292 lei

Etapa II: CALCULUL NIVELULUI INDUCTORILOR PE PRODUSE ȘI ALOCAREA COSTULUI ACTIVITĂȚILOR PE PRODUS

Tabelul 4.4 Determinarea inductorilor pe produse

Nr. Crt.	Activitate	Cost inductor	Produsul - pâine albă simplă -	Produsul - pâine albă superioară -
1.	Administrativ	0,4812	70.234,7933* 0,4812 = 33.796,9825	37.486,5257* 0,4812 = 18.038,5161
2.	Aprovizionare	97,8786	48 *97,8786 = 4.698,1728 lei	27 *97,8786 = 2.642,7222 lei
3.	Pregătire lansare	290,6286	40 *290,6286 = 11.625,144 lei	20 * 290,6286 = 5.812,572 lei
4.	Fabricare	0,1865	58.461 * 0,1865 = 10.902,9765 lei	29.831 * 0,1865 = 5.563,4815 lei
5.	Desfacere	0,0230	1.500.000 * 0,0230 = 34.500 lei	750.000 * 0,0230 = 17.250 lei
6.	Gestiune stocuri	65,45	130 * 65,45 = 2.618 lei	95*65,45 = 6217,75
	TOTAL (2-6)		70.234,7933	37.486,5257
	TOTAL GENERAL		104.031,7758	55.525,0418

Sursa: Calcule proprii

* costul adăugat

- pâine albă simplă – 70234, 7933 lei

- pâine albă superioară – 37.486, 5257 lei

Etapa III: DETERMINAREA COSTURILOR UNITARE ȘI A PROFITULUI UNITAR ȘI GLOBAL

Tabelul 4.5 Costurile unitare prin metoda ABC.

Nr. Crt.	Elemente	Produsul - pâine albă simplă -	Produsul - pâine albă superioară -	TOTAL
1.	Cheltuieli indirecte repartizate	104.031,7758	55.525,0418	159.556,8176
2.	Cantități vândute	1.500.000	750.000	
3.	Cost indirect unitar	0,0693	0,0740	
4.	Cost direct unitar	1,38687	1,4973	
5.	Cost producție unitar	1,39380	1,5713	
6.	Preț de vânzare	2	2,5	
7.	Profit unitar	0,6062	0,9287	
8.	Profit total	909.300	696.525	

Sursa: Calcule proprii

Etapă IV: INTERPRETAREA REZULTATELOR

Metoda de calculație a costurilor ABC impune scindarea cheltuielilor indirecte pe feluri de activități, generatoare de cheltuieli.

Stabilirea inductorilor s-a realizat, conform fluxului de operațiuni specifice derulate în cadrul activității de producție, dar și pentru activitățile de susținere.

Ca urmare a aplicării metodei ABC s-a constatat că valorile unitare pentru cele două produse sunt:

Cost unitar:

- pâine albă simplă - 1, 39380 lei / buc;
- pâine albă superioară - 1, 5713 lei / buc;

Profitul unitar:

- pâine albă simplă - 0,6062 lei / buc;
- pâine albă superioară - 0.9287 lei / buc;

Profitul total:

- pâine albă simplă - 909.300 lei;
- pâine albă superioară - 696.525 lei ;

Se constată următoarele:

- ambele produse înregistrează profit, însă în raport cu metoda de calculație pe comenzi, raportul dintre profiturile unitare nu mai este atât de mare, profitul unitar pentru pâinea superioară fiind cu 34% mai mare decât profitul obținut prin vânzarea pâinii simple;

- valoarea profitului obținut prin comercializarea pâinii albe simple este mai mare decât profitul obținut prin vânzarea pâinii superioare;

- întreprinderea obține prin producția de pâine superioară un profit ridicat, însă datorită cererii mai scăzute, poate opta pentru înlocuirea sau îmbunătățirea calității acesteia;

- costul unitar pentru pâinea superioară este mai mare decât cel determinat prin metoda pe comenzi, ceea ce înseamnă că, există cheltuieli indirecte care susțin această producție și generează costuri mai ridicate.

4.4.2. Implementarea metodei ABC în cadrul secției de morărit

Descrierea indicatorilor contabili din secția de morărit necesari aplicarea metodei ABC:

A. Cheltuielile directe:

Considerăm că în secția de morărit în decursul lunii martie 2012 s-au obținut următoarele produse finite, conform tabelului 4.6:

Tabelul 4.6 Situația cheltuielilor directe secția morărit

Tip produs finit	Cantitate	Cheltuieli directe (materii prime + salarii)	Materii prime	Salarii
- făină 480	12.200	14.752,62	11.935,05	2.817,5688
- făină 650	93.450	108.185,88	87.523,71	20.662,1712
- făină 1350	13.500	13.113,44	10.608,93	2.504,5056
- tărâță	51.950	27.866,06	22.544,04	5.322,0200
TOTAL	171.100	163.918,00	132.611,73	31.306,27

Sursa: Calcule proprii

Manoperă directă (valoare manoperă/cantitate):

- făină 480 : 2.817,5688 lei : 12.200 kg = 0,2309 lei / kg
- făină 650 : 20.662,1712 lei : 93.450 kg = 0,2211 lei / kg
- făină 1350 : 2.504,5056 lei : 13.500 kg = 0,1855 lei /kg
- tărâță : 5.322,0200 : 51.950 kg = 0,1024 lei/kg

Cheltuieli indirecte: 31.849,14 lei

Vânzări (preț de vânzare unitar * cantitate):

- făină 480 : 3,1 lei/kg * 12.200 kg = 37.820 lei / kg
- făină 650 : 4 lei/kg * 93.450 kg = 373.800 lei / kg
- făină 1350 : 1,3 lei/kg * 13.500 kg = 17.550 lei /kg
- tărâță : 0,5 * 51.950 kg = 25.975 lei/kg

Raportul în care se impută partea comună de inductori:

- făină 480 : 9%
- făină 650 : 66 %
- făină 1350 : 8 %
- tărâță : 17 %

Situația activităților și a inductorilor este prezentată în tabelele 4.7 și 4.8:

Tabelul 4.7 Situația activităților și a inductorilor

Nr. Crt.	Activități	Valoare cheltuieli	Inductor
1.	Aprovizionarea	5.811,14	Nr. Comenzi
2.	Gestionare stocuri	3.718,00	Nr. Referințe
3.	Pregătire comenzi	6.432,00	Nr. Loturi
4.	Fabricare	15.888,00	Ore manoperă
5.	Desfacere	9.221,62	Nr. Produse
6.	Administrație	12.091,08	Cost adăugat
	TOTAL	53.161,84	

Sursa: Calcule proprii

Tabelul 4.8 Situația inductorilor de cost

Nr. Crt.	Inductori	Total	Din care specifice:				
			A	B	C	D	Comuni
1.	Nr. Comenzi	100	20	10	5	5	60
2.	Nr. Loturi	120	10	30	20	20	40
3.	Nr. Produse	171.100	11.300	50.250	11.500	31.550	67.500
4.	Nr. Referințe	80	10	30	30	20	20

Sursa: Calcule proprii

Valoare oră manoperă:

- făină 480 : 2.817,5688 lei : 5,5 lei/oră = 512 ore
- făină 650 : 20.662,1712 lei : 5,5 lei/oră = 3756 ore
- făină 1350 : 2.504,5056 lei : 5,5 lei/oră = 455 ore
- tărăță : 5.322,0200 : 5,5 lei/oră = 967 ore

Total : 5.690 ore

Costul complet determinat după metoda globală:

- făină 480 : 1,953 lei/kg
- făină 650 : 1,483 lei/kg
- făină 1350 : 1,264 lei/kg
- tărăță : 0,659 lei/kg

În aceste condiții profitul unitar determinat ca diferență între prețul de vânzare și costul de producție:

- făină 480 : 3,1 lei/kg - 1,953 lei/kg = 1,147 lei/kg
- făină 650 : 4 lei/kg - 1,483 lei/kg = 2,517 lei/kg
- făină 1350 : 1,3 lei/kg - 1,264 lei/kg = 0,036 lei/kg
- tărăță : 0,5 lei/kg - 0,659 lei/kg = - 0,159 lei/kg

Valoarea profitului înregistrat este:

- făină 480: 1,147 lei/kg * 12.200 kg = 13.993,4 lei
- făină 650: 2,517 lei/kg * 93.450 kg = 235.213,65 lei

- făină 1350: 0,036 lei/kg * 13.500 kg = 486 lei

- tărâță: - 0,159 lei/kg * 51.950 kg = - 8260 lei

TOTAL: 241.433,05 lei

Se constată că profitul cel mai ridicat se înregistrează la făina 650, care este de calitate medie, cu un volum ridicat al vânzărilor. Profitul înregistrat din vânzarea făinii acoperă pierderile cu vânzarea tărâței. Activitatea de morărit înregistrează un profit, pe întreaga cantitate de 241.433,05 lei.

Etapă I: DETERMINAREA COSTULUI INDUCTORILOR

Tabelul 4.9 Situația privind costurile inductorilor pe activități

Nr. Crt.	Activitate	Valoare cheltuieli indirecte	Inductor de cost	Volum inductor de cost	Cost inductor
1.	Aprovizionare	5.811,14	Nr. Comenzi	100	58,1114
2.	Gestiune stocuri	3.718,00	Nr. Referințe	80	46,475
3.	Pregătire lansare	6.432,00	Nr. Loturi	120	53,6
4.	Fabricare	15.888,00	Ore manoperă	5690	2,7922
5.	Desfacere	9.221,62	Nr. Produse	171100	0,0538
6.	Administrativ	12.091,08	Cost adăugat	41.070,76	0,2944
	TOTAL	53.161,84			

Sursa: Calcule proprii

**53.161,84 - 12.091,08 = 41.070,76 lei

Etapă II: CALCULUL NIVELULUI INDUCTORILOR PE PRODUSE ȘI ALOCAREA COSTULUI ACTIVITĂȚILOR PE PRODUS:

Tabelul 4.10 Calculul nivelului inductorilor pe produse

Nr. Crt.	Activitate	Cost inductor	PRODUSUL			
			A	B	C	D
1.	Aprovizionare	58,114	(20+5) *58,114 = 1452,85	(10 +40)* 58,114 = 2.905,7	(5+5) * 58,114 = 581,114	(5+10) * 58,114 = 871,671
2.	Gestiune stocuri	46,475	(10+7) *46,475 = 790,075	(30+53) * 46,475 = 3857,425	(10+6) *46,475 = 743,6	(20+14) *46,475 = 1580,15
3.	Pregătire lansare	53,6	(10+7) *53,6 = 1.072	(30+80) *53,6 = 5896	(20+10) *53,6 = 1608	(20+20) *53,6 = 2144
4.	Fabricare	2,7922	512 ore *2,7922 = 1.429,6064	3756 ore *2,7922 = 10.487,5032	455 ore *2,7922 = 1270,451	967 ore *2,7922 = 2.700,0574
5.	Desfacere	0,0538	6075 *0,0538 = 326,835	446 *0,0538 = 23,9948	5.400 *0,0538 = 290,52	11475 *0,0538 = 617,355
	Total		18.139,3664	23.170,623	4.493,685	7.295,8784
6.	Administrativ	0,2944	18.139,3664 *0,2944 = 5.340,2294	23.170,623*0,2944 = 6821,4314	4.493,685*0,2944 = 1.322,9408	7.295,8784*0,2944 = 2.147,9066
	TOTAL		23.479,5958	29.992,0544	5.816,6258	9.443,785

Sursa: Calcule proprii

Calculul nivelurilor inductorilor s-a realizat prin aplicarea proporției produselor finite în totalul producției realizate la secția de morărit, și anume: pentru produsul făină 480 – 9%, făină 650 – 66%, făină 1350 – 8% și țărâțe 17%.

Pentru fiecare inductor s-a aplicat procentul aferent pentru determinarea valorii corespunzătoare fiecărui inductor, în cazul celor comuni. Rezultatele sunt prezentate în tabelele 4.11 și 4.12:

Tabelul 4.11 Repartizarea inductorilor comuni

Inductor unități -	Produs	Raport procentual (%)	Unități inductor/produs
60	- făină 480	9	5
	- făină 650	66	40
	- făină 1350	8	5
	- țărâțe	17	10
80	- făină 480	9	7
	- făină 650	66	53
	- făină 1350	8	6
	- țărâțe	17	14
120	- făină 480	9	10
	- făină 650	66	80
	- făină 1350	8	10
	- țărâțe	17	20
67.500	- făină 480	9	6.075
	- făină 650	66	445,5
	- făină 1350	8	5.400
	- țărâțe	17	11.475

Sursa: Calcule proprii

Etapa III :DETERMINAREA COSTURILOR UNITARE ȘI A PROFITULUI UNITAR ȘI GLOBAL

Tabelul 4.12 Determinarea costurilor unitare și a profitului unitar și global

Nr. Crt.	Elemente	PRODUS				TOTAL
		Făină 480	Făină 650	Făină 1350	Țărâțe	
1.	Cheltuieli indirecte repartizate	23479,5958	29992,0544	5816,6258	9443,785	68732,061
2.	Cantități vândute	12.200	93.450	13.500	51.950	
3.	Cost indirect unitar	1,92455703	0,3209423	0,4308612	0,181786	
4.	Cost direct unitar	1,209231148	1,1576873	0,9713659	0,5364015	
5.	Cost producție unitar	3,13378818	1,4786296	1,4022271	0,7181876	
6.	Preț de vânzare	3,1	4	1,3	0,5	
7.	Profit unitar	-0,0337882	2,52137	-0,10223	-0,21819	
8.	Profit total	-412,2158	235622,1	-1380,07	-11334,8	222494,94

Sursa: Calcule proprii

Costul indirect unitar s-a calculat prin raportarea cheltuielilor indirecte la cantitățile recepționate și vândute.

Costul direct unitar s-a calculat prin raportarea cheltuielilor directe la cantitățile recepționate și vândute.

Costul de producție unitar s-a calculat prin însumarea cheltuielilor indirecte unitare și a cheltuielilor directe unitare.

Profitul unitar s-a calculat prin diferența dintre prețul de vânzare unitar și costul de producție unitar

Etapă IV : INTERPRETAREA REZULTATELOR

Stabilirea inductorilor s-a realizat, conform fluxului de operațiuni specifice derulate în cadrul activității de producție, de morărit, dar și pentru activitățile de susținere.

Ca urmare a aplicării metodei ABC s-au constatat următoarele:

Costuri unitare:

- făină 480 - 3,13378818 lei/ kg
- făină 650 - 1,4786296 lei/ kg
- făină 1350 - 1,4022271 lei/ kg
- tărâțe - 0,7181876 lei/ kg

Rezultate unitare:

- făină 480 - -0,0337882 lei/ kg
- făină 650 - + 2,52137 lei/ kg
- făină 1350 - -0,10223 lei/ kg
- tărâțe - -0,21819 lei/ kg

Rezultate totale:

- făină 480 - -412,2158 lei
- făină 650 - + 235622,1 lei
- făină 1350 - -1380,07 lei
- tărâțe - -11334,8 lei

Se constată următoarele:

- produsul *făină 650* înregistrează profit, care asigură eficiența activității de morărit;
- produsele secundare, înregistrează datorită scăderii prețului pieței pierderi, atât unitare cât și totale;
 - valoarea profitului obținut prin comercializarea făinii 650, acoperă pierderile înregistrate de celelalte produse;
 - produsul *făină 650* subvenționează celelalte produse, care înregistrează pierdere;
 - se impun măsuri de creștere a prețului pieței sau de reducere a cantităților produselor care nu înregistrează profit;

4.5. Managementul pe baza activităților

Managerii trebuie încurajați să încerce noi provocări, cum ar fi de exemplu noile metode de calculație a costurilor în ideea de a obține performanțe, prin experimentarea unor concepte moderne, în beneficiul entității¹²⁵.

Managementul pe bază de activități este o abordare complexă care este asociată metodei de calculație a costurilor pe bază de activități și orientează activitatea entității economice către performanță în condițiile unei piețe moderne, internaționale. Deoarece are ca suport informațional metoda de calculație ABC a fost numit de către specialiști *management pe baza activităților* ABM.

Orientarea pe costuri, calitate și timp a generat mari schimbări cu importante implicații contabile. Aceste schimbări semnificative impun implementarea unor strategii de afaceri cum ar fi metoda ABC, managementul calității totale (TQM), concepte pe care firmele nu le-ar pune în aplicare dacă nu s-ar fi înregistrat beneficii financiare importante. Există suficiente dovezi care arată că metodele ABC, TQM, îmbunătățesc performanțele în orice ramură de activitate¹²⁶.

Ansamblul activităților și proceselor specifice managementului pe bază de activități sunt reprezentate în figura 4.8:

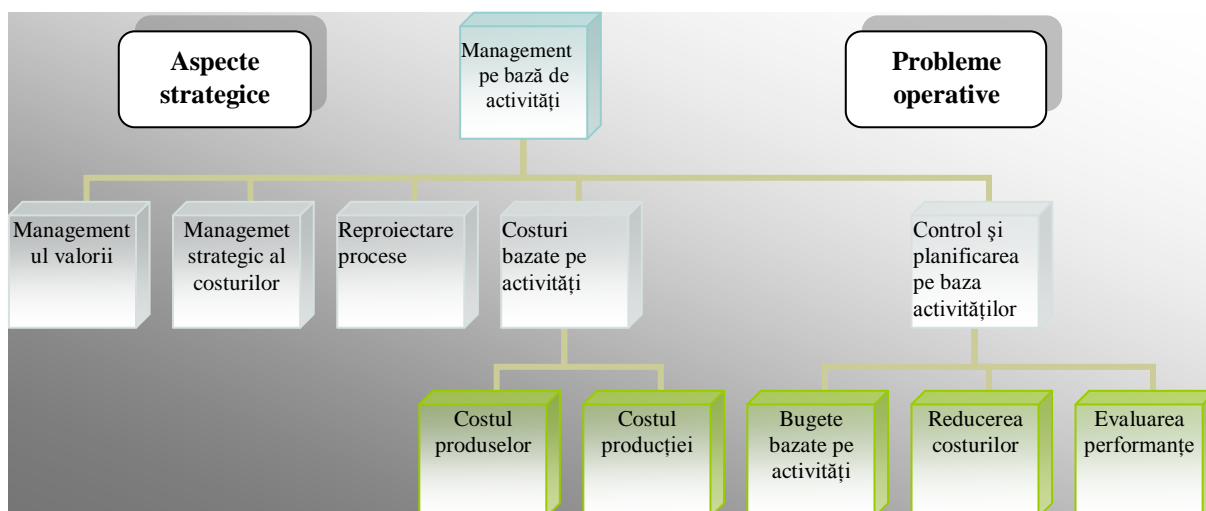


Figura 4.8 Componentele Activity Based Management (ABM)

Sursa: proiecție realizată de autor

Managementul pe bază de activități pune în prim plan creșterea valorii de utilitate a bunurilor, serviciilor și lucrărilor primite de **clienți** și creșterea **profitului** prin eficientizarea

¹²⁵ Turner M., Lord A., *The Usefulness of Cost Allocations: an Experimental Investigation*, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 2008, pp. 27-45

¹²⁶ Cagwin D., Barker K., *Activity Based Costing, Total Quality Management and Business Process Reengineering: Their Separate and Concurrent Association with Improvement in Financial Performance*, publicat în Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 2006, accesat 10.01.2013

gestionării costurilor. Acest deziderat de creștere a valorii de utilitate oferite clienților se realizează prin identificarea activităților prin care să se poată oferi maxim de satisfacție prin costuri cât mai mici.

Luarea deciziilor manageriale are la bază identificarea și gestionarea activităților desfășurate de entitate în cadrul proceselor economice.

Managementul strategic urmărește elaborarea unor tablouri de bord care permit validarea orientărilor întreprinderii pe termen lung în interesul acționarului, salariatului, clientului sau altor parteneri¹²⁷. Funcționarea entității trebuie să se realizeze prin stabilirea celor două obiective, cu avantaje atât pentru client, cât și pentru acționari. Gestionarea activităților în mod continuu pentru menținerea segmentului de piață existent, dar și pentru descoperirea de noi oportunități, asigură întreprinderii un viitor sigur.

Managementul pe bază de activități cuprinde toate procesele și activitățile firmei și conturează tabloul de bord al firmei. Astfel, în activitatea de planificare, realizare și evaluare sunt incluse procesele: aprovizionare, producție, marketing, desfacere și administrare ale întreprinderii.

În stabilirea strategiilor sunt utilizate activitățile identificate prin aplicarea metodei de calculație a costurilor Activity Based Costing, iar corelațiile dintre cele două concepte sunt prezentate în figura 4.9:

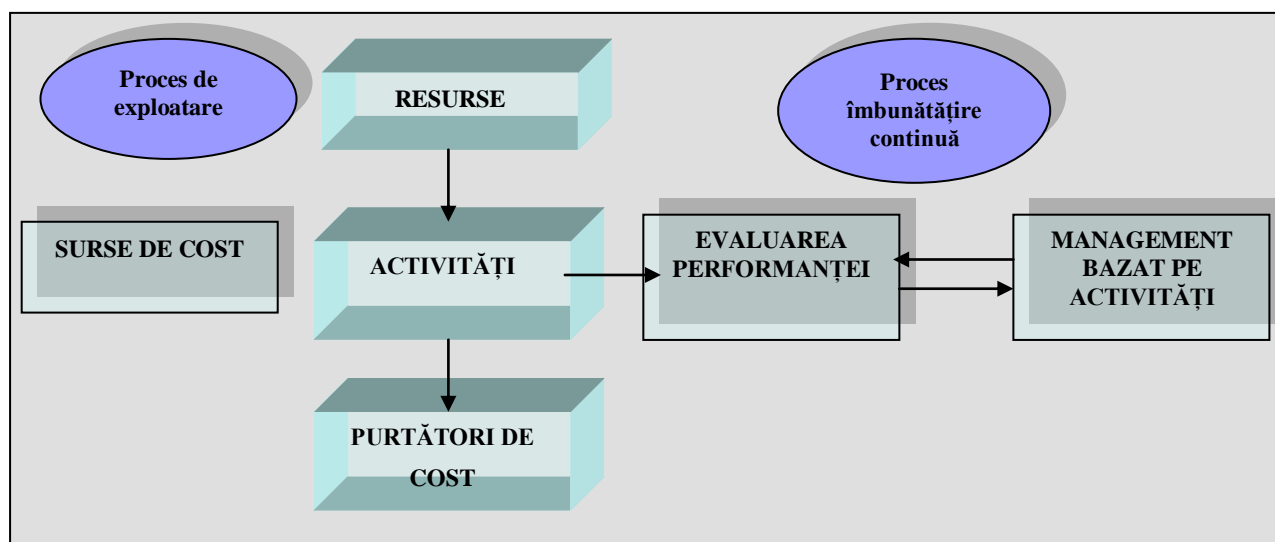


Figura 4.9 Cum utilizează ABM datele oferite de ABC

Sursa: Prelucrare după *Common cents: The ABC performance breakthrough*, Costs Technology, 2008, p.

56

¹²⁷ Tabără N., *Modernizarea contabilității și controlul de gestiune, actualități și perspective*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2006, p.299

Managementul pe bază de activități urmărește *îmbunătățirea continuă a activității* care reunește conceptele și informațiile furnizate de contabilitatea de gestiune prin metoda ABC și principiile managementului calității totale. El prezintă următoarele principii fundamentale¹²⁸:

- Scoate în evidență cauzele declanșării activităților (inductorii de cost);
- Corelează activitățile cu prestarea percepută de client pentru identificarea rolurilor în oferta întreprinderii și valoarea lor pentru client;
- Motivează actorii pentru ameliorarea performanțelor proceselor.

Această nouă abordare de management este necesară datorită existenței provocărilor economiei moderne, dintre care amintim: reducerea timpului de realizare a unui ciclu complet de producție, datorită apariției tehnologiilor avansate de producție, asistate de computere; creșterea concurenței prin internaționalizarea pieței de consum; diversificarea gamei de produse și servicii oferite de piață; creșterea și diversificarea nevoilor consumatorilor; creșterea gradului de specializare a entităților economice. Am putea spune că ABM este o reacție a întreprinderii la efectele globalizării.

Prin managementul pe bază de activități se iau decizii fundamentate pe informațiile furnizate de contabilitatea de gestiune prin metoda de calculație a costurilor bazată pe activități.

Elementele componente ale ABM nu pot fi considerate limitative. Putem semnala tendința de a se încorpora în ABM noi tehnici. Indiferent ce se va urmări în mod specific prin fiecare tehnică, înțelegerea comportamentului costurilor este vitală pentru succesul în lupta cu concurența.

Pentru multe firme, implementarea ABM este una dintre cele mai mari provocări. Aceasta se explică prin faptul că o bună parte din datele folosite în ABM sunt nefinanciare și de aceea este necesar ca întreaga organizație să contribuie la colectarea lor.

¹²⁸ Bouquin H., Contabilitate de gestiune, Traducere și studiu introductiv Tabără N., Editura Tipografică Moldova, Iași, 2004

4.6 Perfecționarea metodologiei calculației costurilor prin metoda ABC

Metoda ABC propune schimbarea întregii metodologii de calculație a costurilor prin implicarea directă a tuturor angajaților în perfecționarea activității, reducerea costurilor, creșterea productivității.

Analizând rezultatele obținute în urma aplicării metodei de calculație ABC și a metodelor tradiționale de calculație globală și pe comenzi la entitatea cercetată se identifică următoarele:

- cheltuielilor directe sunt calculate în mod similar atât de metodele tradiționale (metoda de calculație globală, metoda de calculație pe comenzi), cât și prin metoda de calculație bazată pe activități;

- cheltuielile indirecte sunt tratate diferit, în sensul că, în cadrul metodei ABC, o parte a cheltuielilor indirecte, sunt considerate directe, legate de activități și volumul cheltuielilor indirecte se reduce considerabil; metodele clasice repartizează cheltuielile indirecte cu ajutorul cotelor de repartizare, fără efectuarea unei analize de cauzalitate;

- cheltuielile generale de administrație sunt tratate diferențiat în cele două abordări; metoda globală, cât și cea pe comenzi le calculează prin însumarea valorilor, iar metoda ABC le recosideră, le atribuie activităților generatoare și le repartizează inductorilor de cost; metoda ABC propune o alternativă mai realistă privind alocarea cheltuielilor și se axează pe stabilirea relației dintre costuri și activități; metodele clasice, globală și pe comenzi consideră cheltuielile generale ca fiind componente a costurilor indirecte, sunt colectate disitinct și sunt trecute în costul produsului la sfârșitul lunii;

- cheltuielile de desfacere sunt tratate asemănător cu cheltuielile generale de administrație; metodele clasice le includ în costurile indirecte la sfârșitul perioadei de gestiune, iar metoda de calculație ABC le asociază activităților generatoare;

- costul de producție unitar calculat prin metodele tradiționale se obține prin raportarea totalului cheltuielilor la producția obținută, iar în cazul metodei ABC întreaga calculație este organizată pe activități.

Metodologiile de calculație a costurilor sunt diferite prin tehnicile și procedeele de calculație folosite și din acest motiv apar diferențe notabile: sistemele clasice de calculație a costurilor au ca principiu fundamental includerea totală a cheltuielilor în cost, în funcție de categoria de cost solicitat de raportările de sinteză; deși produsele generează cheltuieli indirecte neuniforme, metodele tradiționale utilizează coeficienți de repartizare, stabiliți în mod aleatoriu, ceea ce determină o includere uniformă în costul produselor.

CONCLUZII GENERALE ȘI PERSPECTIVELE CERCETĂRII

Lucrarea *Posibilități de perfecționare a metodologiei de calculație a costurilor întreprinderilor industriale* a impus desfășurarea cercetării în mai multe domenii de activitate: fundamentele contabilității, contabilitate financiară, contabilitate de gestiune, analiză financiară, management, informatică economică, statistică, particularități ale industriei de morărit și panificație.

Studiul a fost efectuat prin abordarea conceptelor contabilității de gestiune în cadrul sectorului de alimentație publică, a industriei de morărit și panificație, fapt care a permis formularea unor concluzii generale, după cum urmează:

1. **Contabilitatea de gestiune** a evoluat progresiv de la rolul de înregistrare a informațiilor privind calculația costurilor, la cel de suport informațional în luarea deciziilor de management. Furnizarea unor informații de tip cost într-un timp cât mai scurt pentru fundamentarea deciziilor manageriale permit stabilirea de strategii pe termen mediu și lung care au ca punct de plecare rapoartele contabilității de gestiune. Astfel, sunt stabilite obiective noi, metode de calculație adaptate acestora și se stabilesc resursele umane, materiale și de timp necesare implementării operațiunilor aferente, precum și planuri de îmbunătățire a activității existente.

În prezent în contabilitatea de gestiune contabilitatea de gestiune se conturează următoarele tendințe:

- organizarea contabilității de gestiune în sistem integrat;
- existența unor opinii divergente în ceea ce privește aplicarea sistemului dualist de contabilitate cu utilizarea conturilor de gestiune;
- utilizarea programelor informatice conduce la abordarea unor metode parțiale de calculație a costurilor, care să se poată adapta modelului de prelucrarea automată a datelor;
- aplicarea unor metode moderne de calculație a costurilor care să furnizeze informații de tip cost în timp real;
- crearea unor modele informatice care să permită utilizarea metodelor de calculație complete, cu implicarea unui număr mare de specialiști, din domenii diferite de activitate: *industrie*, pentru cunoașterea și reprezentarea procesului tehnologic, *economiști-contabili*, pentru aplicarea metodelor de calculație a costurilor și crearea tabloului de bord al firmei; ingineri de sistem, *informaticieni-programatori* pentru crearea modelului informatic specific, economiști – specialiști în *marketing și management*;

Contabilitatea financiară conectează cheltuielile de exploatare și financiare, ca fiind elemente ale costurilor, iar cele extraordinare nu sunt luate în calcul ca elemente de cost. Noile abordări în contabilitatea de gestiune consideră toate cheltuielile drept generatoare de costuri și posibilitățile de reducere a acestora. Contabilitatea financiară are un rol de observare a fenomenelor financiar contabile. La rândul ei, contabilitatea de gestiune, numită și managerială, studiază în amănunt toate aspectele generatoare de costuri și propune modele de gestionare și control de excludere a fenomenelor perturbatoare a activității firmei, din ce în ce mai conectată cu funcțiile de management și cele ale controlului de gestiune.

2. Un alt aspect al cercetării l-a constituit **identificarea stadiului aplicării contabilității de gestiune în cadrul unei firme din domeniul industriei de morărit și panificație.**

Piața produselor alimentare cunoaște o intensă înnoire și diversificare pusă pe seama satisfacerii dorințelor, preferințelor, necesităților și exigențelor tot mai mari ale consumatorilor. Realizările din domeniul alimentar se înscriu pe o coordonată ascendentă, asistând în ultimele decenii la o evoluție spectaculoasă .

Dacă la nivel macroeconomic calitatea produselor este evaluată tot mai mult în strânsă legătură cu calitatea vieții, la nivel microeconomic nivelul crescând al cerințelor consumatorilor, nevoia lor de informare și educare trebuie să stimuleze preocupările întreprinzătorilor pentru diversificarea și îmbunătățirea calității produselor alimentare.

În ultimele decenii s-a produs pe plan mondial o diversificare sortimentală a bunurilor de consum alimentar asociată pe plan cantitativ cu schimbări ponderale între diferite grupe. Această evoluție a generat o reînnoire completă a alimentelor tradiționale, cu performanțe nutritive din ce în ce mai ridicate. Acest fapt a determinat profunde mutații conceptuale și criteriale în domeniile sortimentului, calității, distribuției și comercializării mărfurilor alimentare. Se poate spune că mărfurile alimentare actuale încorporează un volum din ce în ce mai mare de progres tehnico – științific și ca urmare tehnologia alimentară modernă se diferențiază net de cea clasică. Pornind de la necesitățile obiective și subiective de consum alimentar se selectează atent materiile prime convenționale și neconvenționale, aditivii alimentari corespunzători, tipurile de transformări tehnologice eficiente pentru a ajunge la un produs finit cu proprietăți identice sau cât mai apropiate de cele ale produsului proiectat.

În condițiile internaționalizării pieței consumatorii își orientează atenția spre acele produse care se evidențiază prin calitate. Această diferențiere constă în a pune la dispoziția consumatorilor un produs altfel conceput decât celelalte.

Recunoscându-se necesitatea unor mutații în modul de abordare a aspectelor referitoare la asigurarea calității, în țara noastră asistăm, în ultimii ani, la intensificarea preocupărilor în acest

domeniu, la nivelul agenților economici, dar și al unor organisme guvernamentale și nonguvernamentale, asociații, firme de consultanță. Multe întreprinderi manifestă un interes deosebit pentru modelele de asigurare a calității propuse de standardele internaționale din familia ISO 9000, aflându-se în diferite faze de implementare ale unui asemenea model.

În condițiile actuale ale pieței firma ar trebui să aibă în vedere:

- restructurarea tehnică și tehnologică a activităților de morărit și panificație, ca factor de determinare a eficienței firmei, creșterea competitivității și a capacității de a face față concurenței pe piața internă și externă și să asigure securitatea alimentară. Astfel, obiectivul principal, cu caracter general, strategic îl reprezintă retehnologizarea unităților de producție în vederea creșterii valorii produselor în condiții concurențiale.

- diversificarea și restructurarea producției și perfecționarea comercializării în activitatea de morărit și de panificație, pentru care, în contextul globalizării, trebuie să vizeze aspecte tehnice și tehnologice, aspecte legislative și instituționale, asigurarea unor facilități precum și promovarea concurenței

Din punct de vedere tehnic firma trebuie:

- să asigure materii prime cerealiere în cantități și cu indici de calitate corespunzători cerințelor și destinațiilor industriei de morărit și panificație;

- să modernizeze și retehnologizeze activitățile de morărit și panificație, în armonie cu mediul înconjurător și eliminarea factorilor poluanți;

- să continue investițiile pentru retehnologizarea capacităților existente, în vederea creșterii performanțelor tehnice, economice și calitative, care să satisfacă cerințele pieței interne și să creeze disponibilități pentru export;

- să diversifice gama sortimentale, după procesarea cerealelor, în vederea reducerii consumului de pâine prin creșterea cererii pentru alte tipuri de produse, cum ar fi: pastele făinoase, cerealele pentru micul dejun, biscuiți, produsele de patiserie;

- să doteze cu utilaje, echipamente și tehnologii noi, performante, pentru valorificarea complexă a materiilor prime pentru creșterea productivității muncii și a randamentelor în produse finite, reducerea consumurilor energetice și a costurilor de producție, asigurarea protecției alimentelor, mediului și consumatorilor;

- să modernizeze activitatea de morărit – panificație, în armonie cu mediul înconjurător;

- să extindă folosirea fabricării pâinii din aluaturi refrigerate, prin montarea în spațiile de desfacere a unor instalații mici care să rezolve cerințele de consum ale zonei.

Contabilitatea de gestiune organizată la firma de morărit și panificație este integrată în biroul de contabilitate și aplică metoda globală de calculație a costurilor, pentru activitatea de morărit și metoda pe comenzi pentru activitatea de panificație.

Aceste metode de calculație sunt clasice și se axează pe culegerea datelor, înregistrarea cheltuielilor directe și repartizarea cheltuielilor indirecte de producție pe baza coeficienților de repartizare. Există decalaje între momentul programării costurilor, înregistrarea cheltuielilor pe măsura efectuării lor în desfășurarea procesului de producție și stabilirea diferențelor de preț. Datorită duratei de culegere și prelucrare a datelor privind procesul productiv, contabilitatea de gestiune își atinge cu greu funcția previzională. Metodele de calculație clasice au mai mult un rol constatativ, de verificare a datelor înregistrate în contabilitatea financiară, o comparare a costului efectiv cu cel antecalculat.

În ajutorul contabilului de gestiune vin programele informatice de contabilitate, adaptate cerințelor de prelucrare a informațiilor financiar-contabile, care determină reducerea timpului de prelucrare a informațiilor, însă nu există o corelație operativă, o conexiune cu programul de contabilitate financiară, și nici cu managementul firmei.

Cuantificarea corectă și completă a costurilor, exercitarea unei analize pertinente și operative, stabilirea abaterilor și a activităților generatoare de costuri suplimentare, propunerea de măsuri de îmbunătățire și corectare a derapajelor în timp real se pot propune și implementa metode moderne de calculație a costurilor.

3. Avantajele aplicării **metodelor moderne de calculație a costurilor**

Metodele moderne de calculație a costurilor schimbă viziunea organizării contabilității firmei, dar și a organizării fluxurilor informațional - contabile. Există mai multe metode de calculație a costurilor, care au apărut ca un răspuns al contabilității de gestiune în fața progresului tehnic și tehnologic, iar informațiile furnizate prin rapoartele de gestiune contabilă trebuie să fie prezentate decidenților în timp util. Metodele moderne de calculație a costurilor abordate în această teză sunt: metoda Kaizen Costing, metoda Target Costing și metoda Activity Based Costing (ABC).

Aplicarea metodei de calculație ABC aduce avantaje importante în gestionarea situației firmei, prin identificarea centrelor de costuri și a strategiilor sistemului informațional al costurilor.

Activity Based Costing este o metodă modernă de calculație a costurilor descoperită, implementată și dezvoltată în special de țările anglo-saxone și Japonia. Ea are drept principiu de bază analiza activităților și proceselor, generatoare de costuri, ceea ce schimbă optica metodelor tradiționale. În acest context, nu produsele sau serviciile generează costuri, ci activitățile și

procesele. Un alt aspect important, îl constituie monitorizarea costurilor indirecte, identificarea surselor care le generează, și a activităților care le declanșează. Trebuie efectuată trecerea de la un simplu calcul al costurilor la managementul cuplului cost-performanță, respectiv de la ABC la ABM. De asemenea, trebuie să trecem de la analiza costurilor la controlul de gestiune în legătură directă cu strategia. În această perspectivă am putea vorbi de o altă metodă, Activiy Based Costing Management (ABCM), al cărei succes constă în calitatea informațiilor pe care se bazează procesul decizional, implicațiile relației produs-client și ale funcției manageriale asupra factorilor cheie de succes în activitatea întreprinderilor¹²⁹. Astfel, întreprinderile contemporane ar trebui să se angajeze într-o misiune de reinventare a modalităților de lucru în acest domeniu.

Sistemele de producție sunt influențate de anumiți factori derivați din evoluția economiei mondiale din ultimii ani. Acești factori își pun amprenta în mod evident asupra modului de organizare a producției industriale.

Globalizarea a determinat schimbarea opțiunii cumpărătorilor datorită creșterii accesului la informații, iar opțiunile acestora sunt influențate și se modifică cu rapiditate. Managerii trebuie să țină cont de progresul informaticii și comunicării virtuale astfel încât trebuie să-și adapteze permanent produsele și serviciile oferite și să răspundă cerințelor consumatorilor.

Formarea de parteneriate în sistemul de aprovizionare este o soluție pentru a asigura eficient resursele necesare, mai ales că jumătate din valoarea încorporată în produse și servicii provine de la furnizori. Aceștia trebuie selectați astfel încât să fie capabili să răspundă și ei cerințelor diversificate ale consumatorilor privind conținutul și structura materiilor prime.

Reducerea stocurilor este importantă deoarece firmele investesc importante resurse financiare în stocuri, iar creșterea valorii stocurilor încetinește posibilitatea unor reacții eficiente la cerințele pieței.

Dezvoltarea produselor este determinată de dezvoltarea sistemelor de comunicații. Întreprinderile pot afla cu ușurință care sunt tendințele în preferințele consumatorilor și să adapteze produsele sau serviciile la acestea.

Producția de masă la comandă este o variantă de a răspunde comenzii unor categorii de consumatori indiferent în ce regiune se află, însă managerii tehnici trebuie să proiecteze fluxul tehnologic astfel încât acesta să reacționeze rapid la solicitările specifice. Consumatorii sunt din ce în ce mai conștienți că opțiunile lor sunt deosebit de importante pentru vânzători, astfel producătorii trebuie să facă față acestei presiuni din ce în ce mai crescute.

¹²⁹ Tabără N., Briciu S.(coordonatori), op.cit., p566

Delegarea autorității subordonaților este importantă pentru creșterea eficienței procesului de producție și de implementare a metodelor moderne de calculație a costurilor, însă acest aspect implică un grad ridicat al nivelului de pregătire profesională a angajaților, precum și o etică instituțională bine implementată. Fiecare angajat aflat într-o funcție de conducere trebuie să fie responsabil și interesat de creșterea productivității entității economice.

Producția și protecția mediului înconjurător este un aspect care implică responsabilitatea fiecărei firme pentru viitorul ecosistemului.

Calitatea produselor și serviciilor este un concept foarte important în industria alimentară și implică în cea de morărit și panificație

Metoda ABC prezintă următoarele avantaje:

- flexibilitatea de a repartiza costurile pe produse, clienți, arii de răspundere managerială;
- furnizează o informație pertinentă a costului variabil pe termen lung, care este relevantă pentru luarea deciziilor la nivel strategic;
- costurile indirecte pot fi individualizate pe produs, în fabricile moderne existând un număr în creștere a activităților neproductive; furnizează măsuri financiare utile (coeficienți, criterii de cost) și măsuri nefinanciare.

Printre limitele metodei ABC se numără:

- dificultatea de a colecta informații exacte privind unele activități ce depășesc limitele departamentale;
- volumul mare de muncă atât în faza de implementare, cât și în cea de aplicare;
- existența unor priorități de desfășurare curentă a activității firmei după modelul clasic.

4. Programele informatice și contabilitatea de gestiune

Utilizarea programelor informatice în contabilitate a devenit o realitate în toate firmele românești. Piața produselor specializate în contabilitate, în special financiară este foarte dezvoltată. Specialiștii în domeniul informatic oferă produse din ce în ce mai performante, la prețuri din ce în ce mai mici.

Majoritatea acestor programe sunt realizate în module, care răspund cerințelor contabilității financiare, contabilitatea de gestiune fiind un domeniu destul de puțin dezvoltat. Acest fapt este ușor de înțeles, datorită caracterului confidențial al contabilității de gestiune, firmele care produc soft-uri de contabilitate sunt interesați să cuprindă o piață cât mai extinsă de cumpărători și au în ofertă produse cu un grad ridicat de generalitate, specific contabilității financiare.

Realizarea unui soft pentru contabilitatea de gestiune impune costuri ridicate deoarece pentru elaborarea acestuia se impune formarea unor echipe de specialiști din diferite domenii, buni cunoscători ai profilului activității, care să studieze timp îndelungat specificul contabilității de gestiune. Costurile sunt ridicate, având în vedere că fiecare întreprindere poate să opteze pentru o metodă de calculație impusă de mai mulți factori, specifici fiecărei unități (caracterul producției, mod de organizare), care să nu coincidă cu alte unități. Practic se realizează un produs informatic pentru o întreprindere sau un domeniu de activitate.

Programele de contabilitate standard, utilizate de către firme, au un set de meniuri predefinite, care nu pot fi modificate, după nevoile și specificul activității întreprinderii. Astfel de programe oferă un ajutor important în operativitatea prelucrării datelor, însă informațiile furnizate au limite, mai ales în ceea ce privește contabilitatea de gestiune.

Programele informatice existente pe piață oferă multiple avantaje privind ținerea contabilității, dintre care amintim:

- reducerea timpului de culegere a datelor din documentele justificative;
- crearea și organizarea de baze de date, pe gestiuni, furnizori, clienți;
- generarea de rapoarte financiar – contabile;
- generarea automată de registre contabile;
- generarea automată de situații financiare anuale;
- realizarea unor analize comparative a unor indicatori financiari;
- generarea declarațiilor fiscale.

Ținerea unei contabilități cu ajutorul tehnicii automatizate este eficientă, însă setul de informații generate de programe este post factum și înregistrează documentele după desfășurarea proceselor de producție, fără a oferi managerilor posibilitatea de a corecta anumite deficiențe în timp real. Nu există o comunicare eficientă între evidența financiar-contabilă, activitatea de producție și management. Contabilitatea financiară funcționează relativ independent față de contabilitatea de gestiune și chiar și de management.

În ultimii ani au început să se dezvolte sisteme integrate de gestionare a întreprinderilor, care asigură monitorizarea tuturor proceselor economice din întreprinderi și accesul la aceeași bază de date pentru toate departamentele întreprinderii. Vizibilitatea activității acesteia este una globală, iar deciziile sunt fundamentate pe accesul la baze de date complete și complexe.

5. Contribuțiile proprii ale autoarei se referă la:

- proiectarea unei sinteze a elementelor care au caracterizat evoluția conceptului de cost pentru asigurarea că metodele tradiționale de calculație a costurilor aplicate în întreprinderi pot fi îmbunătățite și au numeroase limite, printr-o abordare dinspre trecut spre prezent, de la nivel internațional la nivel național;
- prezentarea principalelor contribuții din literatura de specialitate, la dezvoltarea cunoașterii în domeniul temei;
- prezentarea unor studii de caz pe diferite problematice de calculație a costurilor, atât din punct de vedere conceptual, cât și din punct de vedere practic;
- identificarea principalelor tendințe care au marcat evoluția contabilității costurilor de la metodele tradiționale la metodele moderne, aplicate într-un mediu de tehnologii avansate;
- identificarea principalelor limite ale metodelor de calculație tradiționale în raport cu cele moderne;
- descrierea modului de organizare al contabilității de gestiune din cadrul întreprinderii S.C. Compan S.A și propunerea de soluții prin aplicarea metodelor moderne de calculație a costurilor ;
- formularea de concluzii și propuneri pentru dezvoltarea și eficientizarea activității din întreprinderile de panificație;
- efectuarea unui studiu de cercetare a situației actuale a modului de organizare și funcționare al contabilității de gestiune în municipiul Iași;
- efectuarea unui studiu cu privire la situația actuală a industriei de morărit și panificație, la nivel mondial, european, național și județean;
- realizarea unui tablou de bord de reprezentare a fluxului de operațiuni economice din firma cercetată, pentru a constitui bază a cercetării metodelor de calculație a costurilor;
- efectuarea de studii practice privind calculația costurilor prin metodele moderne;
- efectuarea unui studiu comparativ între metodele de calculație clasice și metodele de calculație moderne.

6. Propuneri pentru îmbunătățirea activității la firma cercetată

Din studiile aplicative rezultă că pentru eficientizarea activității firmei managerii trebuie să abordeze o nouă optică în ceea ce privește organizarea și funcționarea contabilității de gestiune, prin care să se implice direct în luarea deciziilor la diferitele nivele ierarhice, iar contabilul de gestiune să facă parte activ în consiliile directoare pentru asistarea stabilirii strategiilor pe baza informațiilor contabile înregistrate, dar și previzionate:

- îmbunătățirea cadrului legislativ al contabilității de gestiune;
- creșterea gradului de utilizare a informațiilor de tip cost furnizate de contabilitatea de gestiune în vederea analizei eficienței activităților întreprinderii, dar și a produselor obținute;
- modernizarea tehnologiilor de producție pentru creșterea eficienței activității, a calității produselor;
- aplicarea unor metode moderne de calculație a costurilor pentru a se obține informații de tip cost în timp util, în timpul desfășurării proceselor productive în vederea ameliorării deficiențelor;
- reorganizarea contabilității de gestiune în ceea ce privește modul de tratare a cheltuielilor indirecte și eficientizarea activităților suport;
- utilizarea unor programe informatice avansate, care să faciliteze creșterea eficienței sistemului informațional privind calculația costurilor;
- modernizarea managementului strategic și operațional pentru o mai bună gestionare a resurselor în vederea diminuării costurilor;
- derularea de programe de formare a personalului pentru creșterea gradului de implicare în activitățile întreprinderii prin luarea de decizii la nivelul posturilor, locurilor de muncă, în vederea unei bune gestionări a resurselor;
- dezvoltarea și aplicarea strategiilor de marketing;
- înființarea unui site de prezentare a activității și produselor firmei.

7. Perspectivele cercetării

- promovarea utilizării contabilității de gestiune ca suport real al deciziilor de management;
- crearea unui model de contabilitate de gestiune aplicabil în firmele mici și mijlocii pentru creșterea eficienței activității;
- promovarea conceptelor privind metodele moderne ale contabilității de gestiune și de calculație a costurilor în cadrul unor firme din municipiul Iași;
- analiza metodelor de reducere a costurilor prin aplicarea metodelor moderne ale contabilității de gestiune și calculației costurilor;
- studiul efectelor generate de utilizarea metodelor moderne ale contabilității de gestiune;
- propunerea de creștere performanțelor programelor de contabilitate prin adăugarea de module specifice contabilității de gestiune;

- dezvoltarea modulelor de contabilitate de gestiune din cadrul soft-urilor integrate pentru a dezvolta sistemul informațional contabil și creșterea conexiunilor cu alte sisteme informaționale specializate din cadrul firmei.

În acest context, subliniem că domeniul contabilității de gestiune și al calculației costurilor îl constituie modelarea în expresie valorică a resurselor legate de obiectivele urmărite de întreprindere.

Există astfel două orientări, una pe termen lung, are în vedere cunoașterea costurilor tuturor partenerilor, precum și practicile unor întreprinderi care utilizează procese și acțiuni similare cu condiția păstrării specificității prin identificarea clară a obiectivului performanței economice comparative și modelare economică a competitivității.

O altă orientare, pe termen scurt înregistrează nevoile de finanțare a activității de exploatare. Este necesar să nu mai limităm contabilitatea de gestiune numai la analiza consumului de resurse, ci să o extindem la analiza resurselor încă neconsumate mobilizate de o acțiune sau un produs¹³⁰. În astfel de circumstanțe, contabilitatea își asumă o misiune de expertiză a modelelor economice care corelează activitățile și resursele.

¹³⁰ Tabără N., Briciu S. (coordonatori), *op.cit.*, p.50

BIBLIOGRAFIE

1. Academia Română, *Dicționarul explicativ al limbii române*, Ediția a III-a, revăzută și adăugită, Editura Univers Enciclopedic, București, 2009
2. Achim S.A., *Contabilitate pentru manageri*, Cluj-Napoca, 2009
3. Alazard C., Separi S., *Contrôle de gestion, Manuel Applications*, Editura Dunod, Paris, 1998
4. Albu N., Albu C., *Instrumente de management al performanței*, vol. I și II, Editura Economică, București, 2003
5. Allen B.R., Brownlee E., *Cases in Management Accounting and Control Systems*, 4th edition, Prentice Hall, 2004
6. Almășan A.C., *Contabilitatea de gestiune în industria comunicațiilor*, Editura Mirton, Timișoara, 2010
7. Andone I., Tabără N., coordonatori, *Contabilitate, tehnologie și competitivitate*, Editura Academiei Române, București, 2006
8. Anthony R.N., Govindarajan V., *Management Control Systems*, 12th Edition, Editura McGraw – Hill, International Edition, 2007
9. Atrill P., McLaney E., *Management Accounting for Decision Makers*, 5th Edition, Person Education, London, 2007
10. Berry A.J., Broadbent J., Otley D., *Management control. Theories, Issues and Performance*, Second Edition, Palgrave Macmillan, 2005
11. Berliner, C., Brimson, J.A., *Cost management for today's advanced manufacturing*, The CAM-1 Conceptual Design, Harvard Business School, Boston, 2007
12. Bouquin H., *Contabilitate de gestiune*, traducere și studiul introductiv Tabără N, Editura TipoMoldova, Iași, 2004
13. Bouquin H., *Comptabilité de gestion*, 3^e édition, Edition Economica, Paris, 2004
14. Berry A.J., Broadbent J., Otley D., *Management control. Theories, Issues and Performance*, Second Edition, Palgrave Macmillan, 2005
15. Bordei D., *Tehnologia modernă a panificației*, Editura Agir, București, 2005
16. Briciu S., *Sistemul informațional privind contabilitatea de gestiune și calculația costurilor în industrie*, Editura Argus, București, 2000

17. Briciu S., Burja V., *Contabilitatea de gestiune. Calculația și analiza costurilor*, Editura Ulise, Alba Iulia, 2004
18. Briciu S., Jaradat M.H., Socol A., Teiușan S.C., *Managementul prin costuri*, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2005
19. Briciu S., Tamas S.A., Dobra I.B., Sas F., *Contabilitatea managerială a firmelor din comerț*, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2005
20. Briciu S., *Contabilitate managerială. Aspecte teoretice și practice*, Editura Economică, București, 2006
21. Briciu S., Căpușneanu S., Rof M.L, Topor D., *Contabilitatea și controlul de gestiune, instrumente pentru evaluarea performanței calității*, Editura Aeternitas, Alba Iulia, 2010
22. Budugan D., Georgescu I., Berheci I., Bețianu L., *Contabilitate de gestiune*, Editura CECCAR, București, 2007
23. Budugan D., *Contabilitate și control de gestiune*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2002
24. Buglea A., *Analiză economico-financiară*, Ediția a II-a revizuită, Editura MIRTON, Timișoara, 2011
25. Burlaud A., Simon C.J., *Comptabilité de gestion*, 3^e édition, Vuilbert, Paris, 2003
26. Calu D.A., *Istorie și dezvoltare privind contabilitatea în România*, Editura Economică, 2005
27. Caraiani C., Dumitrana M. (coord.), *Contabilitate de gestiune și Control de gestiune*, Ediția a II-a, Editura InfoMega, București, 2005
28. Caraiani C., Dumitrana M. (coordonator), *Control de gestiune*, Editura Universitară, București, 2010
29. Călin O.(coordonator), Man M., Manolescu M., Călin C.F., *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*”, Editura Tribuna Economică, București, 2005
30. Călin O., Man M., Nedelcu M.V., *Contabilitate managerială*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2008
31. Căpușneanu S., *Contabilitate de gestiune și calculația costurilor. Aplicații*, Ediția a II-a, Editura Economică, București, 2003
32. Chadwick L., *Contabilitate de gestiune*, Editura Teora, București, 2008
33. Ciobanu I., *Managementul strategic*, Editura Polirom, Iași, 1998

34. Colasse B., *Fundamentele contabilității*, traducere Tabără N., Editura TipoMoldova, Iași, 2009
35. Colasse B.avec la collaboration de Lesage C., *Introducere în contabilitate*, traducere Tabără N., Editura TipoMoldova, Iași, 2011
36. Collis J., Hussey R., *Business Accounting, an introduction to financial and management accounting*, Palgrave Mac Millan, New York, 2007
37. Coombs H., Hobbs D., *Management Accounting. Principles and Applications*, SAGE, Jenkins E. Publications Ltd., London, 2005
38. Cristea H., *Contabilitatea și calculațiile în conducerea întreprinderii*, Ediția a II-a, Editura CECCAR, București, 2007
39. Cotleț D., Megan O., Cotleț B., Pistol C., *Teoria și practica situațiilor financiare*, Editura MIRTON, Timișoara, 2009
40. Cucui I., Man M., *Costurile și contabilitatea de gestiune*, Editura Economică, București, 2004
41. Dashchenko A., *Reconfigurable manufacturing systems and transformable factories*, Springer, Netherlands, 2006
42. Deaconu S.C., *Îndrumar în contabilitate*, Editura Universitară, București, 2008
43. Deaconu A., *Valoarea justă – concept contabil*, Editura Economică, București, 2009
44. Deju M. (coordonator), Muntean M., Rotilă A., Dragomirescu S.E., Solomon D.E., Păcurari D., *Contabilitate generală. Concepte, aplicații și studii de caz*, Editura Alma Mater, Bacău, 2010
45. Demeestère R., Lorino R., Mottis N., *Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise*, 2^e édition, Dunod, Paris, 2002
46. Demeestère R., *Comptabilité de gestion et mesure de performances*, Dunod, Paris, 2004
47. Diaconu P., *Contabilitate managerială*, Editura Economică, București, 2002
48. Diaconu P. (coordonator), *Contabilitate managerială aprofundată*, Editura Economică, București, 2003
49. Drury C., *Management and Cost Accounting*, 6th Edition, Thomson Learning, London, 2006
50. Doupnik T., Perera H., *International Accounting*, McGraw-Hill, South Carolina, 2006
51. Dubrulle L., *Comptabilite de gestion*, Economica, Paris, 2002

52. Dubrulle L., *Contabilitate de gestiune*, traducere și revizie științifică Dumitrana M., Coordonatori Niculescu M., Burlaud A., Editura Economică, București, 2002
53. Dumbravă P., **Pop At.**, *Contabilitatea de gestiune în industrie*, ediția a II-a, actualizată și completată, Editura Intelcredo, Deva, 2011
54. Dumitrean E., *Contabilitate financiară*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2008
55. Dumitru M., Calu D. A., *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*, Editura Contaplus, București, 2008
56. Dumitru C.G., Doros A., *Accounting. Solved problems, applications, case studies*, Editura Universitară, București, 2011
57. Dumitru C.G., Ioanăș C., *Contabilitatea de gestiune și evaluarea performanțelor*, Editura Universitară, București, 2005
58. Dumitru C.G., Lepădatu Gh., Samara S., *Contabilitate - probleme rezolvate, studii de caz*, Editura Universitară, 2009
59. Dykman Th.R., Bierman Jr. H., Morse D.C., *Cost Accounting. Concepts & Managerial Applications*, Second editionm College Division, South-Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio, 1994
60. Ebbeken, K., Possler, L., Ristea, M., *Calculația și managementul costurilor*, Editura Teora, București, 2006
61. Epuran M., Băbăiță V., Grosu C., *Contabilitate și control de gestiune*, Editura Economică, București, 1999
62. Edmonds Th.P., Edmonds C.D., Olds Ph.R, McNAir F.M., Tsay B.Y., Schneider N.W., Milans E.E., *Fundamental Financing and Manageriale Accouting Concepts*, McGraw-Hill Irwing, New York, 2007
63. Faure A., *La comptabilité de la petite entreprise De l'écriture au bilan*, Edition Chiron Paris 2009
64. Feleagă N., *Îmblânzirea junglei contabilității*, Editura Economică, București, 1996
65. Feleagă L., Feleagă N., *Contabilitate financiară o abordare europeană și internațională, vol I. Contabilitate financiară fundamentală*, ediția a 2-a, Editura Economică, București, 2007
66. Feleagă L., Feleagă N., *Contabilitate financiară o abordare europeană și internațională, vol. II, Contabilitate financiară aprofundată*, Ediția a 2-a, Editura Economică, București, 2007

67. Feleagă N., Feleagă, L., *Contabilitate consolidată: o abordare europeană și internațională*, Editura Economică, București, 2007
68. Feleagă N., Malciu L., *Politici și opțiuni contabile*, Editura Economică, București, 2002
69. Friedman Th., *Lexus și măslinul*, Editura Polirom, București, 2008
70. Garrison H.R., *Managerial accounting concepts for planning, control decision making*, Editura Irwin, Boston, 1998
71. Garrison H.R., Ray H., Noreen E.W., *Managerial accounting*, McGraw-Hill, Boston, 2003
72. Georgescu i., *Elemente de contabilitate aplicate în societățile comerciale și instituțiile publice*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2004
73. Georgescu I., Istrate C., Huian C., *Impactul reorganizării societăților comerciale asupra calității informațiilor contabile*, Editua Universității „Alexandru Ioan Cuza”, Iași, 2009
74. Georgescu I., Macovei I.C., Berheci M., *Contabilitatea firmei*, Editura Junimea, Iași, 2003
75. Glyn J., Murphy M., Perrin J., Abraham A., *Accounting for managers*, Cengage Learning, Third Edition, 2003
76. Grosanu A., *Calculația costurilor pe centre de profit*, Editura Irecson, București, 2010
77. Guedj N. (coordinateur) et al., *Le contrôle de gestion, Pour améliorer la performance de l'entreprise*, Editions d'Organisations, 3^e édition, Paris, 2001
78. Hawkins A., *100 idei geniale de reduceri de costuri de la companii de top din întreaga lume*, Editura Adevărul Holdings, București, 2010
79. Hlaciuc E., *Metode moderne de calculație a costurilor*, Editura Polirom, Iași, 1999
80. Horngren, C.T., Foster, G., *Cost Accounting, A Managerial Emphasis*, 7th edition, Prentice Hall, 2007
81. Horomnea E., *Fundamentele științifice ale contabilității. Doctrină. Concepte. Lexicon*, Editura TipoMoldova, Iași, 2008
82. Horomnea E., Tabără N., Georgescu I., Budugan D., Bețianu L., *Bazele contabilității: concepte, modele, aplicații*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2010
83. Horomnea E., *Dimensiuni științifice, sociale și spirituale în contabilitate. Geneză, doctrină, normalizare, decizii*, Ediția a V-a, Editura TipoMoldova, Iași, 2013

84. Horomnea E., Budugan D., Georgescu I., Istrate, C., , Bețianu L., Dicu R., *Introducere în contabilitate*, Editura TipoMoldova, Iași, 2012
85. Hoyle B.J., Schaefer Th., Douppnik T., *Fundamentals of Advanced Accounting*, Second Editions, McGraw-Hill Education, Richmond, 2006
86. Hornfren C., Datar S., Foster G., *Contabilitatea costurilor, o abordare managerială*, Ediția a XI-a, Editura ARC, Brașov, 2006
87. Horváth & Partners, *Controlling, sisteme eficiente de creștere a performanțelor firmei*, Ediția a II-a, Editura C.H. Beck, București, 2009
88. Iacob C., Drăcea R.M., *Contabilitate analitică și de gestiune*, Editura Tribuna Economică, București, 1998
89. Iacob C., Ionescu I., *Controlul de gestiune la nivelul firmei*, Editura Tribuna Economică, București, 1999
90. Ionașcu I., Filip A.T., Mihai S., *Control de gestiune*, Ediția a II-a Editura Economică, București, 2006
91. Ionete E., *Ghid de bune practici pentru siguranța alimentelor*, Editura Uranus, București, 2005
92. Istrate C., *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili!*, Editura Universul Juridic, București, 2010
93. Jiambalvo J., *Managerial accounting*, 4th edition, Wiley&Sons Ltd., London, 2006
94. Jianu L., *Evaluarea, prezentarea și analiza întreprinderii*, Editura CECCAR, București, 2007
95. Kinney M.R., Kinsey J.P., Raiborn C.A., *Cost Accounting*, Thomson/Southwestern, 2006
96. Lauzel P., Bouquin H., *Contrôle de gestion et budgets*, 7^e édition, Sirey, Paris, 1997
97. Mahoney S., *English for Accounting*, Editura All, București, 2009
98. Mateș D., Mățiș D., Cotleț D., Pereș C., Dumitrescu A., Domil A., Șteț M., *Contabilitatea financiară a entităților economice*, Editura Mirton, Timișoara, 2006
99. Mateș D. (coord.), *Contabilitate financiară – Concepte de bază. Tratamente specifice. Studii de caz*, Editura Mirton, Timișoara, 2010
100. Mățiș D., *Bazele contabilității. Fundamente și premise pentru un raționament profesional autentic*, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj Napoca, 2010

- 101.Matiș D., Pop A., *Contabilitate financiară*, Ediția a III-a, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj Napoca, 2010
- 102.Mihăescu S.V., *Controlul financiar în firme, bănci, instituții*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2007
- 103.Militaru Gh., *Managementul producției și al operațiunilor*, Editura All, București, 2008
- 104.Morse W.J., Davis J.R., Hartgraves Al.L., *Management Accounting. A Strategic Approach*, Second Edition, South Western College Publishing, Thomson Learning, United States, 2000
- 105.Munteanu I., Ioniță V., *Managementul cunoștințelor - Un ghid pentru comunitățile de practicieni*, Editura Cartier, Chișinău, 2005
- 106.Olariu C., *Studiu costurilor. Teoria, calculația și informația costurilor*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 1971
- 107.Olariu C., *Conducerea întreprinderii prin costuri*, Editura Facla, București, 1975
- 108.Oprea C., Cârstea Gh., *Contabilitate de gestiune și calculația costurilor*, Editura Genicod, București, 2002
- 109.Oprea, D., *Protecția și siguranța informațiilor*, Editura Polirom, Iași, 2007
- 110.Oprea D., Meșniță G., Dumitriu F., *Analiza sistemelor informaționale*, Editura Universității “Alexandru Ioan Cuza”, Iași, 2009
- 111.Onofrei M., *Management financiar*, Ediția a II-a, Editura C.H. Beck, București, 2007
- 112.Paraschivescu M.D., Radu F., *Managementul contabilității financiare*, Editura Tehnopress, 2008
- 113.Păvăloaia W., Paraschivescu M.D., Olaru G.D., Radu F., *Contabilitate financiară. Aplicații și studii de caz*, Editura Economică, București, 2007
- 114.Pătruț V., Rotilă A., *Contabilitate și diagnostic financiar. Fundamente teoretice și aplicații practice*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2005
- 115.Pereș I., Mateș D., Popa I. E., Pereș C., Domil A., *Bazele contabilității – concepte și aplicații practice*, Editura Mirton, Timișoara, 2009
- 116.Petrescu S., *Diagnostic economico-financiar*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2004

- 117.Petrescu S., Mihalciuc C.C., *Diagnostic financiar-contabil privind performanța întreprinderii. Aspecte teoretice și aplicative de contabilitate și analiză financiară*, Editura Universității Suceava, 2006
- 118.Petrescu S., *Analiză și diagnostic financiar-contabil. Ghid teoretico-aplicativ*, Ediția a II-a revizuită și adăugită, Editura CECCAR, București, 2008
- 119.Pop A. (coordonator), Dumbravă P., Fătăceanu Gh., *Contabilitatea de gestiune în comerț*, Editura Intelcredo, Deva, 1997
- 120.Pop C., Pop V., *Management și dezvoltare*, Editura TipoMoldova, Iași, 2007
- 121.Pop G., *Tehnologia produselor de morărit și panificație - îndrumar de laborator*, Editura Universității „Ștefan cel Mare”, Suceava, 2005
- 122.Pop G., *Tehnologia produselor de morărit și panificație*, Editura Universității „Ștefan cel Mare”, Suceava, 2005
- 123.Popa I.E., Briciu S., *Bazele contabilității. Aplicații practice*, Editura Economică, București, 2009
- 124.Popa I., Man Al., Rus A., *Audit financiar de la teorie la practică - Ghid practic*, Editura Risoprint, Cluj Napoca, 2009
- 125.Rachlin R., *Sistemul complet de bugete ale firmei. Ghid practice și formulare de lucru*, Ediția a II-a, B.M.T Publishing House, 2007
- 126.Radu M., *Metoda standard cost. Aspecte teoretice și practice*, Editura Valahia University Press, Târgoviște, 2009
- 127.Radu M., *Contabilitate de gestiune*, Editura Bibliotheca, Târgoviște, 2010
- 128.Raiborn C.A., Mallouk B.M, Spraakman G., Bartfield J.T., Kinney M.R., *Managerial Accounting, First Canadian Edition*, Thomson Canada Limited, 2004
- 129.Ristea M., Dumitru C.G., *Contabilitatea și managementul întreprinderii*, Editura Tribuna Economică, București, 2005
- 130.Ristea M., Dumitru C.G., *Prudență și agresivitate în tratamentele contabile*, Editura Tribuna Economică, București, 2008
- 131.Ristea M., Dumitru C.G., Ioanăș C., *Contabilitatea societăților comerciale*, vol. I-II, Editura Universitară, București, 2009
- 132.Roehl-Anderson J.M., Bragg St.M., *The controller's function. The work of the managerial accountant*, Wiley&Sons, New Jersey, 2005
- 133.Rotar Stingheriu R., *Tehnologia produselor fermentative - îndrumar de laborator*, Editura Universității „Ștefan cel Mare”, Suceava, 2005

134. Rotilă A., *Reglementări și practici contabile specifice*, Editura Alma Mater, Bacău, 2011
135. Scorțe M.C., *Contabilitate internă de gestiune*, Editura Universității din Oradea, 2005
136. Scorțescu Gh., Dumitrean E., Toma C., Berheci M., Mardiros D.-N., Haliga I., *Contabilitate financiară*, Editura Universității “Alexandru Ioan Cuza” Iași, 2004
137. Sgârdea F., *Control de gestiune*, Editura Lucman, București, 2007
138. Sîrbu C.G., *Strategii de creștere a competitivității bazate pe analiza costurilor*, Editura Europlus, Galați, 2008
139. Tabără N., *Contabilitate și control de gestiune. Studii și cercetări*, Editura TipoMoldova, Iași, 2004
140. Tabără N., *Modernizarea contabilității și controlului de gestiune. Actualități și perspective*, Editura TipoMoldova, Iași, 2006
141. Tabără N. (coordonator), *Control de gestiune. Delimitări conceptuale, metode, aplicații*, Editura TipoMoldova, Iași, 2009
142. Tabără N. (coordonator), Horomnea E., Mircea M.C., *Contabilitate internațională*, Editura TipoMoldova, Iași, 2009
143. Tabără N., Briciu S. coordonatori, *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*, Editura TipoMoldova, Iași, 2012
144. Tinsely St., Pillai L., *Environmental Management Systems. Understanding Organizational Drivers and Barriers*, Earthscan, London, 2006
145. Toma C., *Contabilitate financiară*, Editura TipoMoldova, Iași, 2011
146. Toma C., *Managementul contabilității financiare*, Editura TipoMoldova, Iași, 2012
147. Toma M., Potdevin J., *Elemente de doctrină și deontologie a profesiei contabile*, Editura C.E.C.C.A.R., București, 2008
148. Țurcanu V., *Calculația costurilor*, Editura ASEM, Chișinău, 2001
149. Zaiț D., Spalanzani A., *Cercetarea în economie și management. Repere epistemologice și metodologice*, Editura Economică, București, 2006
150. Zaiț D., *Evaluarea și gestiunea investițiilor directe*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2008
151. Williams J.R., Haka S.F., Bettner M.S., *Financial and Managerial Accounting. The basis for business decisions*, 13 th edition, McGraw/Hill, Irwin, Boston, 2005

ARTICOLE

1. Albrecht W.S., Sack R.J., *Accounting Education: Charting the Course through a Perilous Future*, American Accounting Association, Accounting Education Series, 2000, Vol. 16
2. Baldvinsdottir G., Mitchell F., Nørreklit H., *Issues in the relationship between theory and practice in management accounting*, Elsevier Journal, Vol. 21, Issue 2, 2010, pp. 79-82
3. Ben-Arieh D., Qian L., *Activity-based cost management for design and development stage*, International Journal of Production Economics, Vol. 83, Issue 2, 2003, pp. 169-183
4. Berheci I., Budugan D., *Contabilitatea și exigențele manageriale în contextul economiei de piață*, Buletinul Științific al Universității „G. Bacovia” Bacău, 2008
5. Berheci I., *Riscurile în viața întreprinderii și variabilitatea rezultatului contabil*, partea I, Revista Contabilitatea, Expertiza și Auditul Afacerilor, nr. 9/2009
6. Berheci I., *Riscurile în viața întreprinderii și variabilitatea rezultatului contabil*, partea a II-a, Revista Contabilitatea, Expertiza și Auditul Afacerilor, nr. 10/2009
7. Briciu S., Sas F., *Identificarea cauzelor costurilor la S.C. „Apulum” S.A Alba Iulia*, Revista Annales Universitatis Apulensis, Series Oeconomica, nr.8/2006
8. Briciu S., Andreica H.T., *Creative accounting. Ugly practice in the time of crisis*, *Revue Quality acces for succes*, Vol. 11, nr. 113/2010
9. Broadbent J., Laughlin R., *Performance management systems: A conceptual model*, Elsevier Journal, Vol. 20, Issue 4, 2009, pp. 283-295
10. Budugan D., *Costurile în ciclul de viață al produsului*, Analele Științifice ale Universității “Alexandru Ioan Cuza” Iași, 2005
11. Budugan D., Georgescu I., *Cost Reduction by Using Budgeting via the Kaizen Method*, Analele Științifice ale Universității “Alexandru Ioan Cuza,, Iași, 2009
12. Budugan, D., Georgescu, I. *Analiza cost-volum- profit pentru estimarea rezultatelor în perioada de gestiune viitoare*, Analele științifice ale Universității ”Al. I. Cuza ,, Iași, 2008

13. Busco C., Giovannoni E., Scapens R.W., *Managing the tensions in integrating global organisations: The role of performance management systems*, Elsevier Journal, Vol. 19, Issue 2, 2008, pp. 103-125
14. Burrows G., Chenhall R.H., *Target Costing First and Second Comings*, Accounting History Review, 2012
15. Cagwin D., Ortiz D., *The Context – Specific Benefit of Use of Activity Based Costing with Supply Chain Management and Tehnology Integration*, Academy of Accountant and Financial Studies Journal, 2005, p.47-70
16. Cater T., Cater B., *Intangible resources an antecedents of company's competitive avantajе and performance*, Journal of East European Management Studies, Vol. 14, nr. 2/2009
17. Căpușeanu S., *Organizarea disociată a contabilității de gestiune și calculației costurilor prin metoda ABC. (Activity Based Csting)*, Revista Economie Teoretică și Aplicată – Economistul nr. 434/2005
18. Căpușeanu S., *Tabloul de bord și îmbunătățirea performanțelor întreprinderilor cu ajutorul indicatorilor de pilotaj*, Revista Economie Teoretică și Aplicată, nr. 5 (500), 2006
19. Căpușeanu S., Briciu S., *Analiza posibilităților de organizare a contabilității prin metoda Target Costing în cadrul entităților din România*, Revista Economie Teoretică și aplicată, nr. 9, 2011
20. Coad A.F., Herbert I.P., *Back to the future: New potential for structuration theory in management accounting research?*, Elsevier Journal, Vol. 20, Issue 3, 2009, pp. 177-192
21. Dragomirescu S.E., Solomon D.C., *Classical calculation methods of costs and their limits in actual frame of Romanian economy. Present tendencies in costs accountancy*, Revista „Studies and scientific research” Edition Economics, no. 13, University of Bacău, 2008
22. Dragomirescu S., *Controlul de gestiune - coordonator al organizațiilor descentralizate*, Volumul "Convergența economică și rolul cunoașterii în condițiile integrării în Uniunea Europeană", Editura Universității “Alexandru Ioan Cuza”, Iași, 2008
23. Dragomirescu S., Solomon D., *The cost strategic management through target costing, a modern instrument of management control*, The International Scientific Conference

“European Integration – New Challenges for the Romanian Economy”, 5th edition, Oradea, 29-30 May 2009

24. Dragomirescu S., Solomon D., *Considerations concerning the improvement of costs calculation through target costing method*, The Annals of the University of Oradea, Economic Sciences series - Tom XVIII, Oradea, 2009
25. Dugdale D., Colwyn Jones, T., *Throughput accounting: transforming practices?*, The British Accounting Review, Volume 30, Issue 3, September 1998, pp. 203-220
26. Dumitru M., Calu D. A., Gorgan C., *A historical approach of change in management accounting topics published in Romania*, Journal of Accounting and Management Information Systems, Vol. 10, No. 3, București, 2011
27. Eden Y., Ronen B., - *Activity Based Costing (ABC) si Activity Based Management (ABM)*, Articles Of Merit 2002, <http://www.ifac.org>
28. Florescu V., Ionescu B., Tudor C., *IT&C contribution to organization's performance improvement: the case of ERP systems*, Journal of Accounting and Management Information Systems, Vol. 9, No. 3, București, 2010
29. Georgescu I., Tugui A. *The accounting information quality and implications in decision-making*, Revista Contabilitate și informatică de gestiune, ASE București, 2008
30. Hodișan N., Timar A., *Materii prime vegetale, condiționarea, păstrarea și expertiza calității*, Editura Universității din Oradea, Oradea, 2010
31. Ionașcu I., Ionașcu M., Minu M., Săcărin M., *Local accounting culture facing globalization: The case of Romania's "patrimoniality" principle*, Jurnal of Accounting and Management Information Systems, Vol. 10, No. 4, București, 2010
32. Istrate C., *Evoluții, convergențe, realizări, puncte tari și puncte slabe în contabilitatea întreprinderilor mici și mijlocii din România*, Congresul profesiei contabile din România „Profesia contabilă între reglementare și interesul public”, Editura CECCAR, București, 2008
33. Jansen P., *The effect of leadership style on the information receivers' reaction to management accounting change*, Management Accounting Research, Vol. 22, Issue 2, 2011
34. Johansson T., Siverbo S., *Why is research on management accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualisation of management accounting change*, Elsevier Journal, Vol. 20, Issue 2, 2009, pp. 146-162

35. Jones M. Jones, Munday M., Brinn T., *Speculations on barriers to the transference of Japanese management accounting*, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 11, Issue 2, 1998
36. Junaid S., *Reviewing ABC for Effectiv Managerial and Financial Accouting Decision Making in Corporate Entities*, Academy of Accouting and Financial Studies, 2010, p.47-51
37. Kallunki J.P., Silvola H., *The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing*, Elsevier Journal, Vol. 19, Issue 1, 2008, pp. 62-79
38. Lebas M., *Comptabilité de gestion : les défis de la prochaine décennie*, Revue Française de Comptabilité, n° 265, mars 1995, pp. 35-48
39. Malmi T., Brown D.A., *Management control systems as a package-Opportunities, challenges and research directions*, Management Accounting Research, Vol. 19, Issue 4, 2008, pp. 287-300
40. Massood Z.-Z., *Comprehensive Variance Analysis Based on Expost Optimal Budget*, Academy Accounting and Financial Studies Journal, 2012, pp. 65-85
41. Merchant K.A., Otley D.T., *A Review of the Literature on Control and Accountability*, Handbooks of Management Accounting Research, Vol. 2, 2006, pp. 785-802
42. Modell S., *Bridging the paradigm divide in management accounting research: The role of mixed methods approaches*, Elsevier Journal, Vol. 21, Issue 2, 2010, pp. 124-129
43. Petroulas E., Brown D., Sundin H., *Generational characteristics and their impact on preference for management control systems*, Australian Accounting Review, Vol. 20, Issue 3, 2010, pp. 221-240
44. Pitkänen H., *Three dimensions of formal and informal feedback in management accounting*, Management Accounting Research, Vol. 22, Issue 2, 2011
45. Popa L., *Gestiunea costurilor – o problemă mereu de actualitate*, Revista Contabilitate și informatică de gestiune, nr. 1, București, 2002
46. Siegel G., Sorensen J., Klammer Th., Richtermeyer S., *The Ongoing Preparation Gap in Management Accounting Education: A Guide for Change*, Management Accounting Quarterly, 2010, Vol. 11, Issue 4, pp. 29 – 39
47. Simmons T., *Dynamic Costing ABC for a New Generation*, Accoutancy S.A, 2005, p.27-29
48. Songini L., *Accounting, auditing and control for sustainability*, Management Accounting Research, Vol. 23, Issue 3, Elsevier, 2012

49. Styhre Al., *Kaizen, Ethics, and Care of the Operations, Management after Empowerment*, Journal of Management Studies, Vol. 38, Issue 6, Blackwell Publishers Ltd 2001, 2001
50. Tabără N., *Delimitări conceptuale în dezvoltarea contabilității de gestiune pe plan internațional*, Revista Finanțe, Credit, Contabilitate”, nr.2 și 3/2001
51. Tabără N., Mihail C., *Contabilitatea de gestiune și sistemele de management*, Revista Finanțe Publice și Contabilitate, nr. 9/2002
52. Tabără N., Mihail C., *Fundamente teoretice privind controlul de gestiune*, Revista Finanțe Publice și Contabilitate, nr. 11-12/2002
53. Tabără N., Horomnea E., Mihail C., *Evoluția contabilității și consecințele acesteia asupra controlului de gestiune*, Revista Finanțe Publice și Contabilitate, nr. 4/2003
54. Tabără N., Mihail C., *Controlul de gestiune în cadrul noului mediu concurențial*, Revista Contabilitatea, Expertiza si Auditul Afacerilor, nr. 2/2004
55. Tabără N., Tătaru S.E., *Costul - instrument al controlului de gestiune*, Volumul ”Contabilitatea și tehnologiile informației și comunicării”, Editura Edusoft, Bacău, 2007
56. Tabără N., Tătaru S.E., *Documentele contabile într-un mediu informatizat*”, Volumul ”Contabilitatea si tehnologiile informației si comunicării, Editura Edusoft, Bacău, 2007
57. Tabără N., Horomnea E., Dicu R., *Performanța firmei în contextul reglementărilor internaționale*, partea I-a, Revista Contabilitatea, Expertiza si Auditul Afacerilor, nr. 5/2008
58. Tabără N., Horomnea E., Dicu R., *Performanța firmei în contextul reglementărilor internaționale*, partea a II-a, Revista Contabilitatea, Expertiza si Auditul Afacerilor, nr. 6/2008
59. Thomas A.J., Barton R., John E.G., *Advanced manufacturing technology implementation: A review of benefits and a model for change*, International Journal of Productivity and Performance Management, Vol. 57, Issue 2, 2008, pp. 156 – 176
60. Thorne H., Gurd. B., *Activity-based costing: Improved product costing or activity management?*, Advances in Management Accounting, Vol. 12, Issue 8, 1999, pp. 173-194
61. Tillmann K., Goddard A., *Strategic management accounting and sense-making in a multinational company*, Management Accounting Research, Vol. 14, Issue 3, 2008, pp. 80-102

62. Torok R.G. Wood F., *Integrating cost and performance management with risk management*, Cost Management, Vol. 15, Issue 5, 2006, pp. 36-40
63. Troxel R.B., *Cost management: A continuous process*, Journal of Cost Management, Vol. 7, Issue 3, 1990
64. Turney P.B., *Activity-Based Costing An Emerging Foundation for Performance Management*, Cost Management, 2010, Issue 4, pp. 33-42.
65. Turner M., Lord A., *The Usefulness of Cost Allocations: an Experimental Investigation*, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 2008, pp. 27-45
66. Wagnera E., Mollb J., Newellc S., *Accounting logics, reconfiguration of ERP systems and the emergence of new accounting practices: A sociomaterial perspective*, Management Accounting Research, Volume 22, Issue 3, 2011
67. Wiersma E., *For which purposes do managers use Balanced Scorecards?. An empirical study*, Elsevier Journal, Vol. 20, Issue 4, 2009, pp. 239-251
68. Zimmerman J.L., *Conjectures regarding empirical managerial accounting research*, Journal of Accounting and Economics, Vol. 32, Issue 3, 2001, pp. 411-427

LEGISLAȚIE

1. *** Legea contabilității nr. 82/1991, actualizată prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 37/2011 pentru modificarea și completarea Legii contabilității nr. 82/1991, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 285 din 22 aprilie 2011
2. *** Legea nr. 148/2012 privind înregistrarea operațiunilor comerciale prin mijloace electronice, publicată în Monitorul Oficial nr. 509 din 24 iulie 2012
3. *** Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată prin Legea 177/2012 publicată în Monitorul Oficial nr. 712 din 18 octombrie 2012
4. *** Hotărârea de Guvern nr.84/2013 din 06 martie 2013 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004
5. *** Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1826/22 decembrie 2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune publicat în Monitorul Oficial din 12 ianuarie 2004
6. *** Ordinul nr. 2239/2011 pentru aprobarea Sistemului simplificat de contabilitate, publicat în Monitorul Oficial nr.522 din 25 iulie 2011

7. *** Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2226 din 27 decembrie 2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art.1 din Legea contabilității nr. 82/1991, modificat prin Ordinul nr. 3420/ 2009 pentru modificarea și completarea unor ordine ale ministrului finanțelor publice
8. *** Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2382 din 3 august 2011 pentru completarea unor reglementări contabile
9. *** Anexa la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2239/30 iunie 2011, care face parte integrantă din Ordin
10. *** Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 40/2013 privind întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici publicat în Monitorul Oficial, Partea I, nr.44 din 21 ianuarie 2013
11. *** OMFP nr. 3055/2009 din 29/10/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial al României, nr. 766 și nr. 766 bis din 10/11/2009, modificat prin Ordinul 1118/2012 pentru modificarea și completarea reglementărilor contabile, publicat în Monitorul Oficial nr. 603 din 22 august 2012
12. *** OMFP nr. 213/2013 privind completarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe piața reglementată, aprobate prin Ordinul nr. 1286/2012, publicat în Monitorul Oficial , Partea I, nr. 100/20.02.2013
13. *** Ordinul nr. 1690 privind modificarea și completarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial nr. din 18 decembrie 2012
14. *** OMFP nr. 2861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii
15. *** OMEF nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile
16. *** Ordonanța nr. 8 din 23 ianuarie 2013 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial nr. 54 din 23 ianuarie 2013
17. *** Ordinul nr. 881/2012 privind aplicarea de către societățile comerciale ale căror valori sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată de Standardele Internaționale de Raportare Financiară, publicat în Monitorul Oficial nr. 424 din 26 iunie 2012

COLECȚII. GHIDURI. SINTEZE

1. *** Academy of Accounting and Financial Studies journal, 2000-prezent
2. *** Academy of Accounting and Financial Studies proceedings, 1997 – prezent
3. *** Accountancy age, 2004 – 2011
4. *** Accountancy Ireland, 1996 – prezent
5. *** Accounting and bussiness research, 2006- 2010
6. *** Accounting & taxation, 2012 – prezent
7. *** Accounting, business & financial history, 1997-2010
8. *** Accounting education (London, England), 1997 – prezent
9. *** Accounting education news, 1993-2012
10. *** Accounting historians hournal, 1993- prezent
11. *** Accounting history, 1998- prezent
12. *** Accounting horizons, 1987 / 2012
13. *** Accounting in Europe, 2004-prezent
14. *** Accounting office management & administration report, 2000-2011
15. *** Accounting policy & practice report, 2006 - prezent
16. *** Accounting review, 1988- 2012
17. *** Accounting technology, 1993 - 2009
18. *** Accounting today, 1992- prezent
19. *** Advances in accounting, 2000-prezent
20. *** *Anuarul Asociației Specialiștilor din Morărit și Panificație*, Colecția 1995-2008
21. *** *Anamob News*, Publicație bilunară a Asociației Naționale a Industriilor de Morărit și Panificație din România, 2001-2011
22. *** Ministerul Finanțelor Publice, *Ghid practic de aplicare a Standardelor Internaționale de Contabilitate. Partea I*, Editura Economică, București, 2009
23. *** Ministerul Finanțelor Publice, Documentele financiar contabile, Ediția ianuarie 2010
24. *** Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB), *Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRSs) 2011, incluzând Standardele Internaționale de Contabilitate (IASs) și interpretările lor la 1 decembrie 2011*, Editura CECCAR, București, 2011
25. *** Revista Finanțe, Credit, Contabilitate (Revista Finanțe Publice și Contabilitate) colecția 2004-2010

26. *** Revista Contabilitate, Expertiza și auditul afacerilor, Editura CECCAR, București, colecția 2004-2010
27. *** Revista Gestiunea și contabilitatea firmei, Tribuna economică, colecția 2004-2010
28. *** Revista Tribuna Economică, colecția 2004-2010

SURSE INTERNET

1. <http://www.accounting4managementCom>
2. <http://www.anamob-cmfp.ro>
3. <http://www.anelis.ro>
4. <http://www.business.com>
5. <http://www.contabilii.ro>
6. <http://www.contabilitateactual.ro/>
7. <http://contabilul.manager.ro>
8. www.rompan.ro
9. <http://dexonline.ro/search.php?cuv=strategie>
10. <http://ec.europa.eu/eurostat>
11. http://en.wikipedia.org/wiki/Cost_accounting
12. <http://www.elfconsulting.ro>
13. <http://ec.europa.eu/eurostat>
14. <http://www.iasi.insse.ro>
15. <http://www.igc.int/en>
16. <http://www.imanet.org>
17. www.insse.ro
18. <http://www.journalofaccountancy.com>
19. <http://www.journal-advances-developmental-research.com>
20. www.lesaffre.ro
21. <http://www.manager.ro>
22. <http://www.managerialaccounting.org>
23. <http://www.moraritsipanificatie.eu>
24. [www.panificație.com.ro](http://www.panificatie.com.ro)
25. <http://www.reallifeaccounting.com>
26. <http://www.revistadecontabilitate.edrs.ro/>

27. <http://revistadecontabilitate.contabilul.ro/>
28. <http://www.sabusinesshub.co.za>
29. <http://www.sciencedirect.com>
30. <http://www.tribunaeconomica.ro>

LISTA FIGURILOR

Figura 1.1 Categoriile de informații furnizate de contabilitatea managerială	22
Figura 1.2 Sistemul informațional al costurilor	23
Figura 1.3 Legăturile dintre sistemul informațional al costurilor și managementul firmei.....	34
Figura 2.1 Structura cheltuielilor de producție directe și indirecte	38
Figura 2.2 Alocarea costurilor directe și indirecte asupra obiectelor de cost	42
Figura 2.3 Structura costului complet comercial	43
Figura 2.4 Clasificarea metodelor de calculație a costurilor.....	54
Figura 2.5 Constituirea centrelor bugetare.....	57
Figura 2.6 Fluxul informațional în elaborarea bugetelor are drept punct de pornire: țintele strategice ale întreprinderii, experiențele anterioare	58
Figura 2.7 Etapele metodelor de calculație a costurilor tradiționale	62
Figura 2.8 Sistemul informațional al metodei de calculație pe comenzi.....	69
Figura 2.9 Fluxul de operațiuni specifice calculației costurilor pe comenzi	70
Figura 2.10 Costul ciclului de viață a produsului.....	79
Figura 3.1 Evoluția producției de grâu la nivel mondial	97
Figura 3.2 Țările cu suprafețele agricole cele mai extinse la nivel mondial	97
Figura 3.3 Situația producției de cereale la nivel european în anul 2012.....	98
Figura 3.4 Modul de folosire a suprafețe agricole din România pe categorii de culturi în anul 2012	99
Figura 3.5 Dinamica producției de grâu în România în perioada 2004-2012.....	100
Figura 3.6 Evoluția producției totale pe categorii de cereale.....	100
Figura 3.7 Evoluția producției, productivității și a suprafețelor cultivate cu grâu.....	101
Figura 3.8 Evoluția producției, productivității și a suprafețelor cultivate cu porumb și sorg	102
Figura 3.9 Evoluția suprafețelor cultivate cu cereale pentru boabe pe categorii de proprietăți..	103
Figura 3.10 Raportul procentual al producției diferitelor cereale	103
Figura 3.11 Ponderea zonelor favorabile culturilor de cereale în România	104
Figura 3.12 Situația unităților de procesare a produselor agricole.....	105
Figura 3.13 Situația firmelor din județul Iași - industria de morărit și panificație.....	106
Figura 3.14 Principalii producători de făină, în funcție de volumul producției la nivelul județului Iași	106
Figura 3.15 Principalii producători de pâine și produse de patiserie după capacitatea de producție din județul Iași.....	108

Figura 3.16 Evoluția prețului unitar al grâului în târgurile și oboarele județului Iași.....	110
Figura 3.17 Vânzările de făină segmentate în funcție de tip în perioada 2010 - 2012.....	110
Figura 3.18 Evoluția valorică a vânzărilor de făină din România în perioada 2010 - 2012.....	111
Figura 3.19 Evoluția valorică a vânzărilor de făină din România.....	112
Figura 3.20 Unitățile de prelucrare a produselor alimentare	114
Figura 3.21 Evoluția cifrei de afaceri la SC Compan S.A.....	114
Figura 3.22 Evoluția profitului net la SC Compan S.A.....	115
Figura 3.23 Evoluția capitalurilor proprii la S.C Compan S.A.....	116
Figura 3.24 Evoluția indicatorilor de rezultate la S.C Compan S.A	116
Figura 3.25 Evoluția activelor S.C Compan S.A	116
Figura 3.26 Evoluția creanțelor și datoriilor S.C Compan S.A.....	118
Figura 3.27 Structura organizatorică a S.C. Compan S.A.	120
Figura 3.28 Evoluția producției la S.C. Compan S.A	123
Figura 3.29 Procesul tehnologic de măcinare a grâului.....	124
Figura 3.30 Transformarea grâului în produse finite.....	124
Figura 3.31 Achiziția de grâu de la persoane fizice– proiecție realizată de autor	125
Figura 3.32 Achiziția de grâu de la persoane juridice	126
Figura 3.33 Vânzare produse finite morărit.....	131
Figura 3.34 Tehnologii moderne în prepararea pâinii	139
Figura 3.35 Situația firmelor din municipiul Iași după obiectul de activitate și anul de înființare.....	140
Figura 3.36 Reprezentarea firmelor în funcție de mărime.....	142
Figura 3.37 Reprezentarea gradului de utilizare a conturilor specifice în contabilitatea de gestiune	144
Figura 3.38 Obiectivele contabilității de gestiune pe categorii de întreprinderi	145
Figura 3.39 Metodele de calculație a costurilor aplicate pe categorii de firme	148
Figura 3.40 Importanța informațiilor furnizate de contabilitatea de gestiune	149
Figura 3.41 Importanța informațiilor furnizate de contabilitatea de gestiune	150
Figura 3.42 Metode moderne de calculație a costurilor	151
Figura 3.43 Persoane care răspund de organizarea contabilității de gestiune.....	153
Figura 3.44 Frecvența utilizării informațiilor furnizate de contabilitatea de gestiune	153
Figura 3.45 Gradul de informatizare al contabilității de gestiune.....	155
Figura 4.1 Afectarea costurilor pe produse – metode tradiționale - metoda ABC.....	159
Figura 4.2 Reprezentarea rezultatelor aplicării metodei ABC în Statele Unite ale Americii.....	164
Figura 4.3 Fluxul de activități specifice procesului de aprovizionare.....	166

Figura 4.4 Fluxul de activități specifice procesului de producție	167
Figura 4.5 Fluxul de activități specifice procesului de decontări.....	168
Figura 4.6 Fluxul de activități specifice procesului desfacere	169
Figura 4.7 Sistemul informațional a operațiunilor de producție	170
Figura 4.8 Componentele ABM.....	183
Figura 4.9 Cum utilizează ABM datele oferite de ABC.....	184

LISTA TABELELOR

Tabelul 1.1 Studiu comparativ între funcțiile contabilității de gestiune și cele financiare.....	24
Tabelul 2.1 Obiectele de cost în cadrul S.C Compan S.A	37
Tabelul 2.2 Consumul specific pentru 1 kg de pâine albă simplă.....	44
Tabelul 2.3 Bugetul pe o unitate de produs finit	45
Tabelul 2.4 Bugetul cheltuielilor directe cu materiile prime și materialele pentru produsul pâine trimestrul I 2012	45
Tabelul 2.5 Bugetul cheltuielilor directe cu materiile prime și materialele pentru produsul pâine albă superioară trimestrul I 2012.....	46
Tabelul 2.6 Bugetul cheltuielilor directe unitare cu salariile și accesoriile salariale pentru produsul A și B, trimestrul I 2012	47
Tabelul 2.7 Bugetul cheltuielilor directe totale cu salariile și accesoriile salariale pentru produsul pâine albă simplă, trimestrul I 2012	47
Tabelul 2.8 Bugetul cheltuielilor directe totale cu salariile și datoriile sociale aferente salariilor pentru produsul pâine albă superioară , trimestrul I 2012	47
Tabelul 2.9 Bugetul cheltuielilor indirecte de producție aferente secției panificație, luna ianuarie 2012	48
Tabelul 2.10 Bugetul cheltuielilor indirecte de producție aferente secției panificație, trimestrul I 2012	49
Tabelul 2.11 Bugetul cheltuielilor generale de administrație, luna ianuarie 2012.....	50
Tabelul 2.12 Bugetul cheltuielilor de desfacere pe luna ianuarie 2011 și trimestrul I 2012	50
Tabelul 2.13 Bugetul costului complet comercial unitar al produselor A și B, trimestrul I 2012..	51
Tabelul 2.14 Cheltuielile cu materiile prime detaliate pe cheltuieli directe și indirecte și cheltuielile de desfacere și de administrație aferente	65
Tabelul 2.15 Colectarea cheltuielilor cu salariile, contribuțiile la asigurările și protecția socială..	65
Tabelul 2.16 Colectarea cheltuielilor cu amortizarea imobilizărilor corporale	66

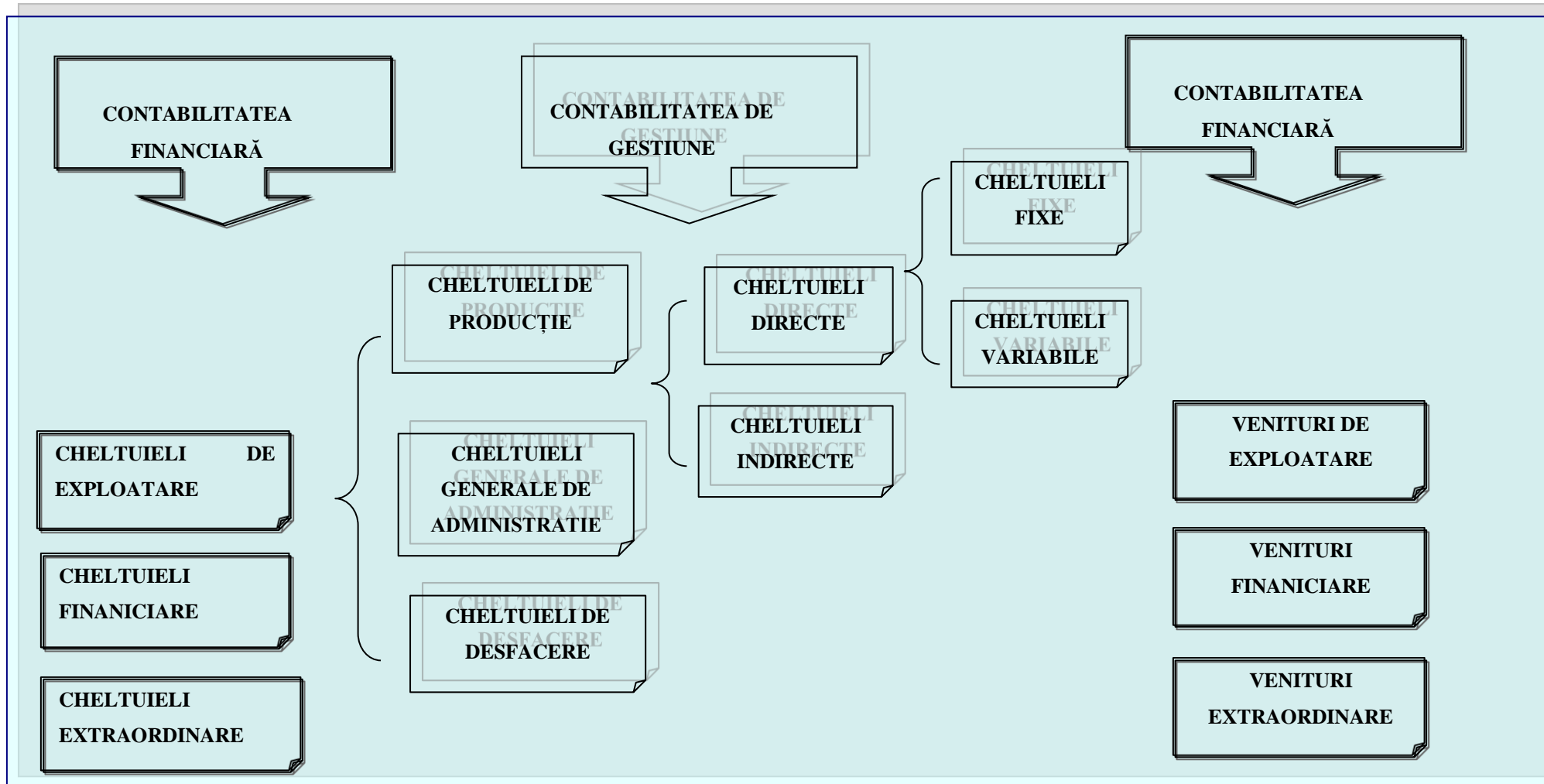
Tabelul 2.17 Recepția de produse finite	66
Tabelul 2.18 Calculul costului efectiv a producției obținute	67
Tabelul 2.19 Repartizarea cheltuielilor pe cele două comenzi	75
Tabelul 2.20 Analiză comparativă între metodele Target costing și Kaizen costing	84
Tabelul 2.21 Principalele documente specifice procesului de producție.....	93
Tabelul 3.1 Situația stocurilor de grâu la nivel mondial în perioada 2009-2013	96
Tabelul 3.2 Ponderea agriculturii în total PIB în perioada 2009 - 2012.....	99
Tabelul 3.3 Repartiția fondului funciar după folosință în Europa în perioada 2009 - 2012.....	99
Tabelul 3.4 Principalele soiuri de cereale cultivate în România	100
Tabelul 3.5 Dinamica producției de grâu în România în perioada 2001 - 2009	101
Tabelul 3.6 Dinamica producției de porumb și sorg în România în perioada 2001 - 2009.....	102
Tabelul 3.7 Evoluția prețului la grâu în județul Iași în perioada 2010 - 2012	111
Tabelul 3.8 Evoluția principalilor indicatori economici la S.C COMPAN S.A	115
Tabelul 3.9 Evoluția cifrei de afaceri, profitului și numărului de angajați.....	115
Tabelul 3.10 Evoluția producției și vânzărilor produselor de morărit și panificație.....	120
Tabelul 3.11 Rețeta de fabricație a pâinii cu cereale.....	127
Tabelul 3.12 Gruparea făinii	128
Tabelul 3.13 Situația angajaților în cadrul S.C. Compan S.A.	132
Tabelul 3.14 Structura forței de muncă după vechime în anul 2012.....	133
Tabelul 3.15 Structura forței de muncă după vârstă, în anul 2012.....	133
Tabelul 3.16 Situația firmelor din municipiul Iași după obiectul de activitate și anul de înființare.....	139
Tabelul 3.17 Gruparea firmelor din cadrul studiului după mărime.....	140
Tabelul 3.18 Gruparea firmelor după forma de organizare juridică.....	141
Tabelul 3.19 Forma de organizare a contabilității firmei	141
Tabelul 3.20 Organizarea contabilității de gestiune în firmele din municipiul Iași.....	142
Tabelul 3.21 Contabilitatea de gestiune în cadrul structurii organizatorice	143
Tabelul 3.22 Aplicarea principiilor și procedeelelor contabilității de gestiune	144
Tabelul 3.23 Obiectivele contabilității de gestiune identificate la firmele chestionate.....	145
Tabelul 3.24 Costurile calculate în contabilitatea de gestiune	146
Tabelul 3.25 Metodele de calculație a costurilor aplicate de firme	147
Tabelul 3.26 Eficiența informațiilor furnizate de contabilitatea de gestiune.....	149
Tabelul 3.27 Obiective privind aplicarea metodelor moderne de calculație a costurilor	150
Tabelul 3.28 Metode moderne de calculație a costurilor.....	151
Tabelul 3.29 Persoane care răspund de organizarea contabilității de gestiune	152

Tabelul 3.30 Frecvența utilizării informațiilor furnizate de contabilitatea de gestiune	153
Tabelul 3.31 Gradul de informatizare al contabilității de gestiune	154
Tabelul 3.32 Gradul de informatizare al contabilității de gestiune	154
Tabelul 4.1 Situația activităților și a inductorilor	174
Tabelul 4.2 Situația inductorilor de cost.....	174
Tabelul 4.3 Situația costului unitar inductorilor de cost.....	175
Tabelul 4.4 Determinare inductori pe produse.....	176
Tabelul 4.5 Costurile unitare prin metoda ABC.	176
Tabelul 4.6 Situația cheltuielilor directe secția morărit.....	178
Tabelul 4.7 Situația activităților și a inductorilor	179
Tabelul 4.8 Situația inductorilor de cost.....	179
Tabelul 4.9 Situația privind costurile inductorilor pe activități	180
Tabelul 4.10 Calculul inductorilor pe produse.....	180
Tabelul 4.11 Repartizarea inductorilor comuni	181
Tabelul 4.12 Determinarea costurilor unitare și a profitului unitar și global	181

LISTA ANEXELOR

- Anexa 1. Raporturile dintre contabilitatea de gestiune și contabilitatea financiară
- Anexa 2. Evoluția costurilor și cheltuielilor conform momentelor ciclului de viață ale produsului
- Anexa 3. Situația cheltuielilor înregistrate în secția morărit, luna martie 2012
- Anexa 4. Situația cheltuielilor înregistrate în secția patiserie, luna martie 2012
- Anexa 5. Situația cheltuielilor înregistrate în secția patiserie, luna martie 2012
- Anexa 6. Evoluția suprafețelor cultivate cu cereale în anul 2010
- Anexa 7. Fluxul operațiuni specific procesului de panificație
- Anexa 8. Structurile organizatorice ale morii
- Anexa 9. Consum specific pentru produse de panificație și patiserie
- Anexa 10. Evoluția necesarului de resurse pe grupe de produse
- Anexa 11. Producția de cereale la nivelul Uniunii Europene
- Anexa 12. Cererea și oferta de cereale la nivel mondial în perioada 2010-2013
- Anexa 13. Exploatarea agricole în funcție de suprafața proprietăților
- Anexa 14. Numărul de proprietari de suprafețe agricole
- Anexa 15. Forța de muncă folosită în agricultură
- Anexa 16. Suprafețele agricole certificate pentru agricultura organică

Anexa 1 Raporturile dintre contabilitatea de gestiune și contabilitatea financiară



Sursa: proiecție realizată de autor

Anexa 2 Evoluția costurilor și cheltuielilor conform momentelor ciclului de viață ale produsului

Explicații	Momentele ciclului de viață		
	Lansare (3 luni)	Creștere (12 luni)	Maturitate (6 luni)
1. Costul țintă Prețul de vânzare(fără T.V.A) Marja dorită Cost producție unitar	lei/buc 3 lei/buc * 15% = 0,45 lei/buc 2,55 lei/buc	3lei/buc 3 lei/buc * 20% = 0,6 lei/buc 2,4 lei/buc	3lei/buc 3 lei/buc * 25% = 0,75 lei/buc 2,25 lei/buc
2.Calcul cost estimat - Producția realizată Cheltuieli directe (3+4)	90.000 * 80% = 72.000 buc/lună 2,5824 lei/buc	90.000 * 90% = 81.000 buc 2,3081 lei/buc	90.000 * 100% = 90.000 buc 2,1413 lei/buc
3. Materii prime	1,2724 lei/buc	1,1361 lei/buc	1,0853 lei/buc
- făină albă	0,200 kg * 1,7 lei/kg = 0,34 lei/buc	0,200 kg * 1,5 lei/kg = 0,30 lei/buc	0,200 kg * 1,40 lei/kg = 0,28 lei/buc
- făină de secară	0,175 kg * 3,56lei/kg = 0,623 lei/buc	0,175 kg * 3,00lei/kg = 0,525 lei/buc	0,175 kg * 2,90lei/kg = 0,5075 lei/buc
- drojdie	0,002 kg * 5 lei/kg =0,01 lei/buc	0,002 kg * 4,5 lei/kg =0,009 lei/buc	0,002 kg * 4,3 lei/kg =0,008 lei/buc
- sare	0,003 kg * 0,8lei/kg = 0,0024	0,003 kg * 0,7 lei/kg = 0,0021 lei/buc	0,003 kg * 0,6lei/kg = 0,0018 lei/buc
- apă	0,005 mc * 5 lei/mc = 0,025 lei/buc	0,005 mc * 5 lei/mc = 0,025 lei/buc	0,005 mc * 5 lei/mc = 0,025 lei/buc
- semințe floarea soarelui	0,05 kg * 6 lei/kg = 0,3 lei/buc	0,05 kg * 5,5 lei/kg = 0,275lei/buc	0,05 kg * 5,25 lei/kg = 0,263lei/buc
4. Manoperă directă	95.000 lei : 72.000 buc = 1,31 lei/buc	95.000 lei : 81.000 buc = 1,172 lei/buc	95.000 lei : 90.000 buc = 1,056 lei/buc
Cheltuieli indirecte (5+6+7)	0,156 lei/buc	0,11 lei/buc	0,066 lei/buc
5. Cheltuieli cu întreținerea	2.000 lei : 72.000 buc = 0,028 lei/buc	2.000 lei : 81.000 buc = 0,025 lei/buc	2.000 lei : 90.000 buc = 0,022 lei/buc
6. Gestiunea stocurilor	2.000 lei : 72.000 buc = 0,028 lei/buc	2.000 lei : 81.000 buc = 0,025 lei/buc	2.000 lei : 90.000 buc = 0,022 lei/buc
7. Publicitate	7.200 lei : 72.000 buc = 0,1 le/buc	4.500 lei : 81.000 buc = 0,06 le/buc	2.000 lei : 90.000 buc = 0,022 le/buc
Cost unitar estimat	2,7384 lei/buc	2,4181 lei/buc	2,20731 lei/buc
Situație comparativă rezultate: - cost țintă - cost estimat Diferențe (+/-)	2,55 lei/buc 2,7384 lei/buc - 0,1884 lei/buc	2,40 lei/buc 2,4181lei/buc -0,0181 lei/buc	2,25 lei/buc 2,20731lei/buc + 0,0427 lei/buc
Rezultate Cifra de afaceri estimată (Producție realizată x preț de vânzare) Cost total estimat (Producție realizată x cost unitar estimat) Rezultat estimat	72.000 buc x 3 lei/buc = 216.000 lei/lună 72.000 buc x 2,7384 lei/buc = 197164,8 lei/lună 18.835,2 lei/lună	81.000 buc x 3 lei/buc = 243000 lei/lună 81.000 buc x 2,4181 lei/buc = 195866,1 lei/lună 47.133,9 lei/lună	90.000 buc x 3 lei/buc = 270000 lei/lună 90.000 buc x 2,20731 lei/buc = 198657,9 lei/lună 71.342,1 lei/lună

Sursa: proiecție realizată de autor

Anexa 3: Situația cheltuielilor înregistrate în secția morărit, luna martie 2012

Nr. Crt.	Categorie cheltuieli		Total cheltuieli	Cheltuieli directe	Cheltuieli indirecte	Cheltuieli de desfacere	Cheltuieli generale de administrație
1	601	Cheltuieli cu materiile prime	132027,87	132027,87	-	-	8092,74
2	6021	Cheltuieli cu materialele auxiliare	583,8	-	-	583,8	35,78
3	6022	Cheltuieli cu combustibilul	663,11	-	-	663,11	40,65
4	6023	Cheltuieli cu materialele de ambalat	184,88	-	-	184,88	11,33
5	6024	Cheltuieli cu piesele de schimb	1.034,05	-	1.034,05	-	63,38
6	6028	Cheltuieli cu materiale consumabile	7.488,70	-	7.488,70	-	459,03
7	605	Cheltuieli cu energia electrică și apa	10.905,7	-	2855,70	2,755	668,3
8	611	Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile	255,00	-	255,00	-	15,63
9	612	Cheltuieli cu locații de gestiune și chirii	-	-	-	-	-
10	613	Cheltuieli cu primele de asigurare	3.583,37	3.583,37	-	-	219,65
11	621	Cheltuieli cu colaboratorii	774,00	-	774,00	-	47,44
12	624	Cheltuieli cu transportul	477,60	477,60	-	-	29,27
13	626	Cheltuieli cu taxele poștale și telecomunicațiile	625,48	-	-	-	39,99
14	628	Cheltuieli cu alte servicii	992,69	-	992,69	-	60,85
15	6351	Cheltuieli cu impozitul pe clădiri	376,33	376,33	-	-	-
16	6352	Cheltuieli cu impozitul pe terenuri	340,25	-	-	-	20,86
17	6353	Cheltuieli privind mijloacele de transport	164,65	-	-	-	10,09
18	641	Cheltuieli cu salariile	22.136,00	6.802,00	10.637,00	4.697,00	1.356,84
19	645	Cheltuieli cu bonurile de masă	4.324,32	1.328,79	2.077,96	917,57	256,06
20	6451	Cheltuieli privind asigurările sociale	4.527,00	1.391,07	2.175,36	960,58	277,49
21	6452	Cheltuieli cu contribuția la fondul de șomaj	443,00	136,13	212,87	94,00	27,15
22	6453	Cheltuieli privind protecția socială	1,515	465,53	728,00	321,47	92,86
23	64581	Alte cheltuieli cu asigurările sociale	319	50,09	78,33	34,59	19,55
24	64582	Cheltuieli cu fondul de risc și accidente	221,40	68,03	106,39	46,98	13,57
25	6811	Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	3.291,36	-	2.585,59	705,77	43,26
		TOTAL	197.258,15	150.914,31	31.849,14	9.221,62	12.091,08

Sursa: proiecție realizată de autor

Anexa 4: Situația cheltuielilor înregistrate în secția panificație, luna martie 2012

Nr. Crt.	Categorie cheltuieli		Total cheltuieli	Cheltuieli directe	Cheltuieli indirecte	Cheltuieli de desfacere	Cheltuieli generale de administrație	Cheltuieli neproductive
1	6021	Cheltuieli cu materialele auxiliare	26679,95	26679,95	-	-	1890,03	-
2	6022	Cheltuieli cu combustibilul	943,02	-	-	943,02	66,8	-
3	6023	Cheltuieli cu materialele de ambalat	77,3	-	-	77,3	5,48	-
4	6024	Cheltuieli cu piesele de schimb	366,77	-	366,77	-	25,98	-
5	6028	Cheltuieli cu materiale consumabile	1350,69	-	1350,69	-	95,68	-
6	603	Cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar	1480,31	-	1480,31	-	104,87	-
7	605	Cheltuieli cu energia electrică și apa	3000	2500	750	-	-	-
8	611	Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile	211,88	-	211,88	-	15,01	-
9	612	Cheltuieli cu locații de gestiune și chirii	-	-	-	-	-	-
10	613	Cheltuieli cu primele de asigurare	388,8	-	-	-	27,54	388,8
11	621	Cheltuieli cu colaboratorii	-	-	-	-	-	-
12	624	Cheltuieli cu transportul	-	-	-	-	-	-
13	626	Cheltuieli cu taxele postale si telecomunicațiile	524,76	-	-	-	37,17	524,76
14	628	Cheltuieli cu alte servicii	97	-	97	-	6,87	-
15	6351	Cheltuieli cu impozitul pe clădiri	480,92	-	-	-	34,07	480,92
16	6352	Cheltuieli cu impozitul pe terenuri	-	-	-	-	-	-
17	6353	Cheltuieli privind mijloacele de transport	35,42	-	-	-	2,51	35,42
18	641	Cheltuieli cu salariile	11184	7033	2008	2143	791,28	-
19	642	Cheltuieli cu bonurile de masă	2305,8	1449,99	413,99	441,82	102,72	-
20	6451	Cheltuieli privind asigurările sociale	2180	1370,88	391,4	417,72	29,33	-
21	6452	Cheltuieli cu contribuția la fondul de șomaj	223	140,23	40,04	42,73	31,3	-
22	6453	Cheltuieli privind protecția socială	767	482,32	137,71	146,97	12	-
23	64581	Alte cheltuieli cu asigurările sociale	82	51,57	14,72	15,71	14	-
24	64582	Cheltuieli cu fondul de risc și accidente	115,69	72,75	20,77	22,17	13,57	-
25	6811	Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2612,43	-	2241,14	371,29	43,26	-
		TOTAL	55106,74	39780,69	9524,42	4621,73	392076	1429,9

Sursa: proiecție realizată de autor

Anexa 5: Situația cheltuielilor înregistrate în secția patiserie, luna martie 2012

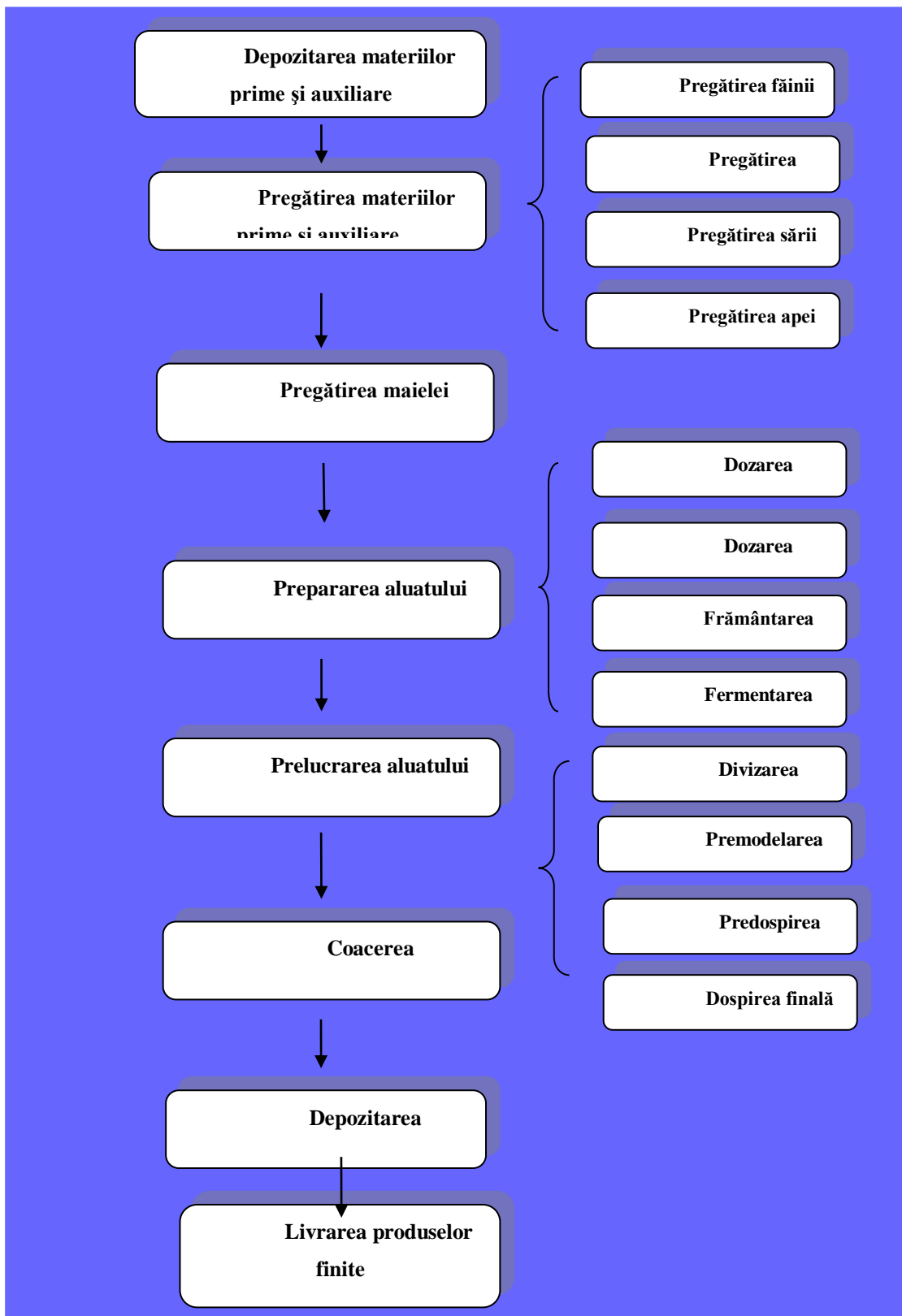
Nr. Crt.	Categorie cheltuieli		Total cheltuieli	Cheltuieli directe	Cheltuieli indirecte	Cheltuieli de desfacere	Cheltuieli generale de administrație	Cheltuieli neproductive
1	6021	Cheltuieli cu materialele auxiliare	382244,88	382244,88	-	-	32601,66	-
2	6022	Cheltuieli cu combustibilul	9543,3	-	-	9543,3	813,94	-
3	6023	Cheltuieli cu materialele de ambalat	3897,18	-	-	3897,18	332,39	-
4	6024	Cheltuieli cu piesele de schimb	5589,42	-	5589,42	-	476,72	-
5	6028	Cheltuieli cu materiale consumabile	10625,58	-	10625,58	-	906,25	-
6	603	Cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar	5885,74	-	5885,74	-	501,99	-
7	605	Cheltuieli cu energia electrică și apa	51560	36862	4698	-	4397,55	-
8	611	Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile	1776,5	-	1776,5	-	151,51	-
9	612	Cheltuieli cu locații de gestiune și chirii	-	-	-	-	-	-
10	613	Cheltuieli cu primele de asigurare	4466,92	-	-	-	380,98	4466,92
11	621	Cheltuieli cu colaboratorii	-	-	-	-	-	-
12	624	Cheltuieli cu transportul	-	-	-	-	-	-
13	626	Cheltuieli cu taxele postale și telecomunicațiile	1524,58	-	-	-	130,03	1524,58
14	628	Cheltuieli cu alte servicii	925,8	-	925,8	-	78,96	-
15	6351	Cheltuieli cu impozitul pe clădiri	716,72	-	-	-	61,12	716,72
16	6352	Cheltuieli cu impozitul pe terenuri	46,5	-	-	-	3,96	46,5
17	6353	Cheltuieli privind mijloacele de transport	226	-	-	-	19,27	226
18	641	Cheltuieli cu salariile	72440	42894	6228	23318	6178,40	-
19	642	Cheltuieli cu bonurile de masă	15180,48	8988,84	1305,14	4886,5	1294,74	-
20	6451	Cheltuieli privind asigurările sociale	14142	8373,92	1215,86	4552,22	1206,17	-
21	6452	Cheltuieli cu contribuția la fondul de șomaj	1450	858,6	124,66	466,74	123,67	-
22	6453	Cheltuieli privind protecția socială	4960	2936,98	462,44	1596,6	423,03	-
23	64581	Alte cheltuieli cu asigurările sociale	526	311,46	45,22	169,32	44,86	-
24	64582	Cheltuieli cu fondul de risc și accidente	817,46	484,04	70,28	303,14	69,72	-
25	6811	Cheltuieli din exploatare privind amortizarea imobilizărilor	20210,36	-	17022,98	3187,38	1723,74	-
		TOTAL	608755,42	441060,72	55975,62	51920,38	51920,74	6980,72

Sursa: proiecție realizată de autor

Anexa 6: Evoluția suprafețelor cultivate cu cereale în anul 2010

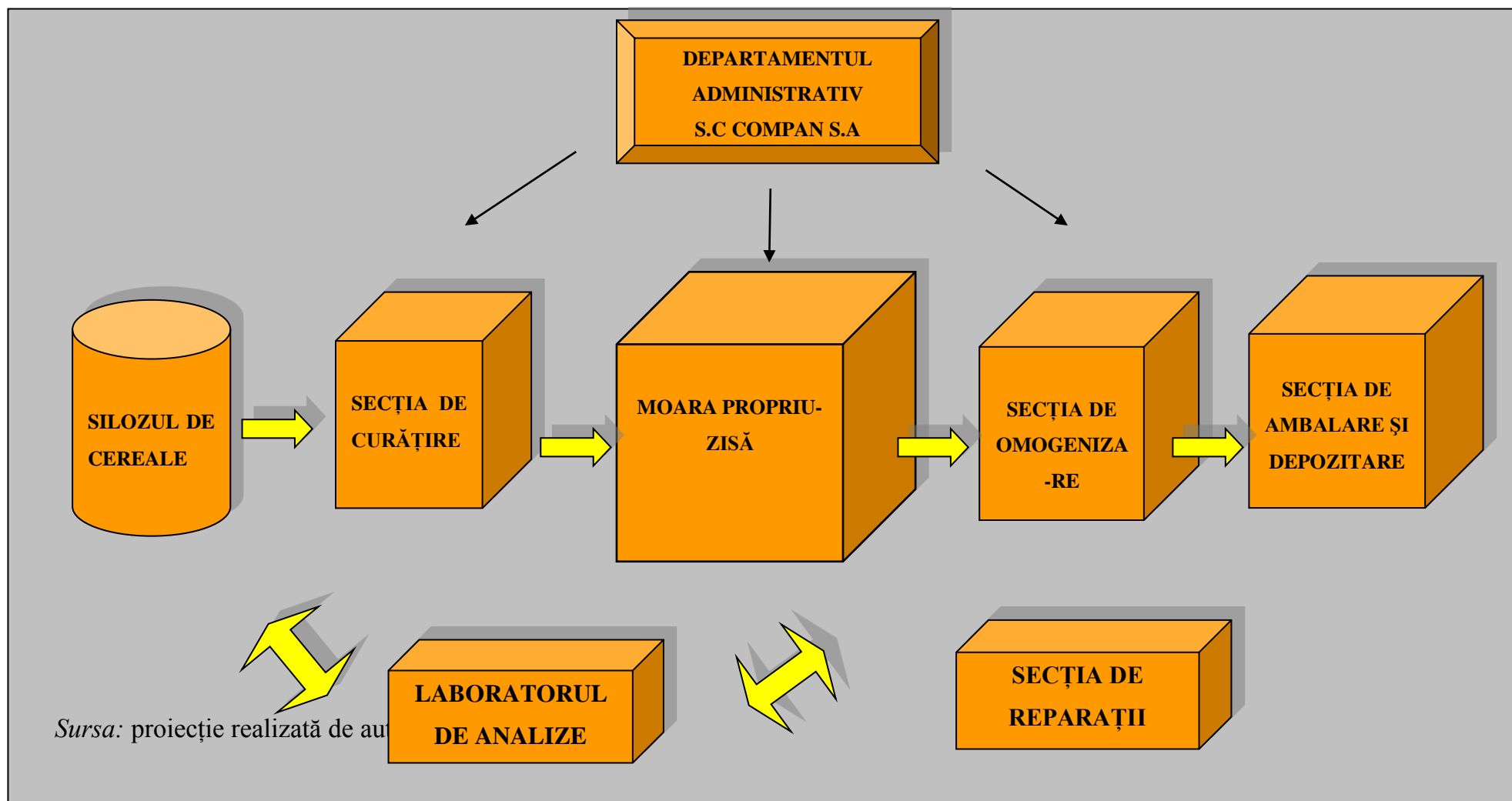
Categoriile de folosință a suprafețelor agricole utilizate	TOTAL	Clasa de mărime a suprafeței agricole utilizate (hectare)											
		sub 0,1	0,1-0,3	0,3-0,5	0,5-1	1-2	2-5	5-10	10-20	20-30	30-50	50-100	peste 100
SUPRAFAȚA CULTIVATĂ (hectare)													
TEREN ARABIL													
Cereale pentru boabe	5195147,01	598,99	25050,53	52681,81	243160,70	598972,57	1363224,16	732486,00	279443,10	75817,10	83023,72	115107,32	1625581,01
a) grâu comun	2035055,98	100,31	2934,30	9873,57	49250,65	157562,83	417235,17	243219,43	89844,28	24247,76	34127,47	51682,83	954977,38
b) grâu dur	2181,66	-	-	4,26	0,24	108,82	138,53	123,71	60,15	35,47	44,95	45,22	1626,31
c) secară	14199,29	5,28	154,39	41,19	346,06	1414,72	5059,60	3887,99	944,35	203,01	251,63	341,08	1549,99
d) orz	164903,58	0,48	41,26	288,49	1256,96	6175,49	29018,03	25694,18	11846,35	3591,90	4790,43	5137,15	77062,86
e) orzoaică	210021,17	-	82,22	229,23	1264,91	5676,94	24368,28	26398,67	18440,39	9197,08	5592,82	7942,48	110828,15
f) ovăz	201401,13	0,03	83,86	331,34	2745,63	16107,04	71065,69	50683,22	24818,22	7251,89	4269,75	3813,63	20230,83
g) porumb	2526295,30	482,09	21716,27	41800,37	187785,62	410612,12	810766,31	375919,78	129440,15	29917,98	32954,51	44558,86	440341,24
h) sorg	1491,87	10,25	15,46	22,88	43,80	48,04	90,26	58,75	69,71	4,49	14,82	16,81	1096,60
i) orez	8537,38	-	-	-	0,40	-	13,61	6,45	8,22	24,37	0,15	-	8484,18
j) alte cereale pentru boabe	31059,65	0,55	22,77	90,48	466,43	1272,57	5468,68	6493,82	3971,28	1343,15	977,19	1569,26	9383,47

Anexa 7: Fluxul de operațiuni specific procesului de panificație



Sursa: proiecție realizată de autor

Anexa 8: Structurile organizatorice ale morii



Anexa 9: Consum specific pentru produse de panificație și patiserie

Nr. Crt.	Denumire produs finit	Consum specific pe kg													
		Făină 000 -Kg-	Făină 650 -Kg-	Făină 1350 -Kg-	Drojdie -Kg-	Sare -Kg-	Zahăr -Kg-	Ameliorator -Kg-	Ulei -Kg-	Lapte praf -Kg-	Ouă -Buc-	Rahat -Kg-	Esență -Kg-	Mac	Folie -M-
I.	PÂINE														
1.	Pâine albă simplă 0,350 kg.		0,770		0,010	0,013									
2.	Pâine albă simplă 0,400 kg.		0,770		0,010	0,013									
3.	Pâine albă superioară 0,350 kg.		0,700		0,013	0,012	0,005	0,003	0,0010	0,002					
4.	Pâine neagră simplă 0,400 kg.			0,740	0,006	0,012									
5.	Pâine graham simplă 0,200 kg.			0,384	0,010	0,002			0,002						
II.	PRODUSE ZAHAROASE														
1.	Cozonac cu rahat/cacao 0,400 kg.	0,750			0,050	0,010	0,210	0,005	0,0010	0,025	3	0,250	0,003		0,019
2.	Cozonac ardelenesc 0,200 kg.	0,790			0,020	0,009	0,040	0,003	0,019	0,020	-		0,003	0,005	0,019
3.	Covrigi simpli 0,350 kg.		0,950		0,004	0,015	0,003								
4.	Covrigi împlețiți 0,400g.		0,850		0,005	0,015	0,005		0,027					0,001	
5.	Covrigi la șir 0,300g.		1,070		0,008	0,015	0,010			0,024				0,001	

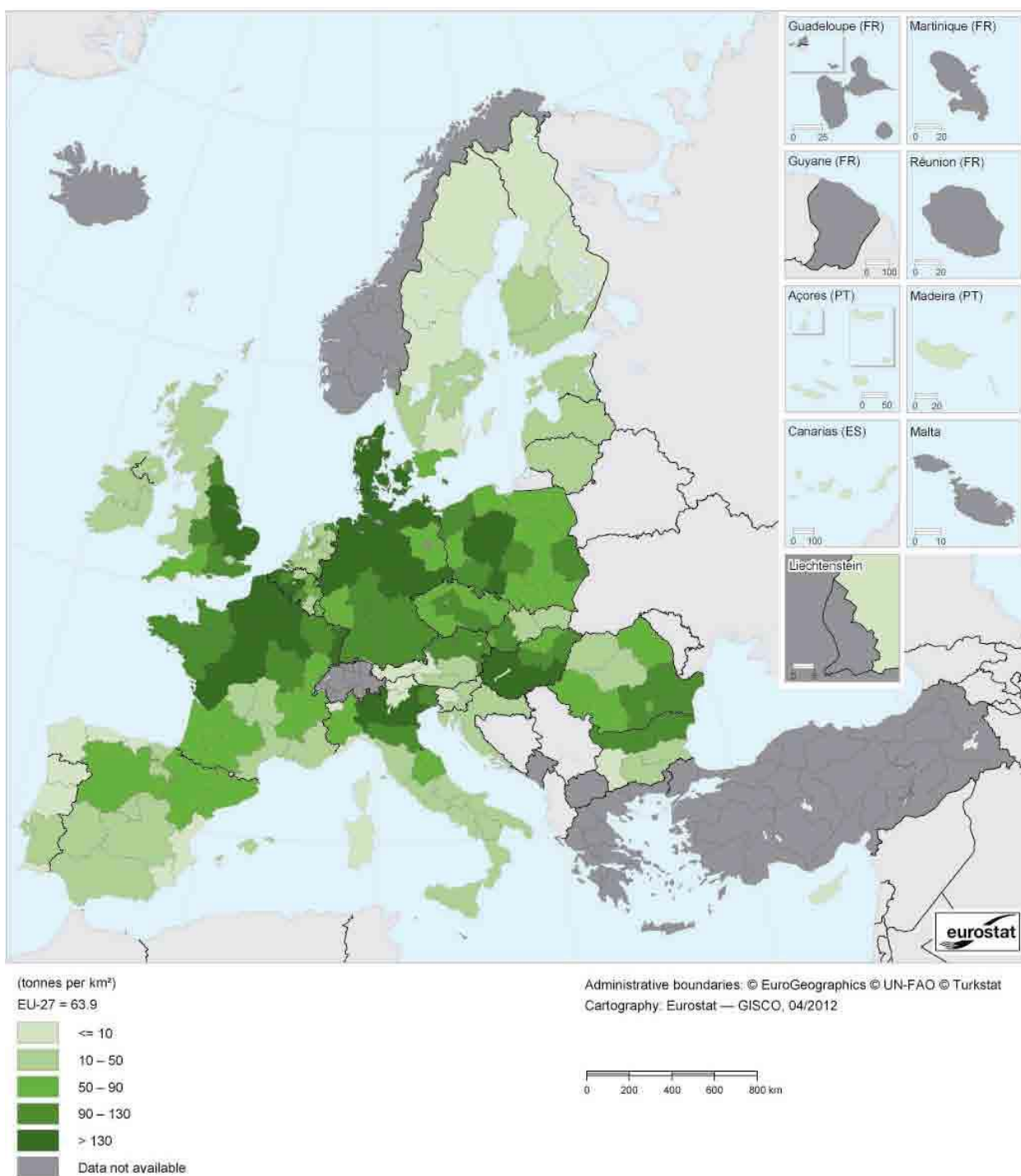
Sursa: proiecție realizată de autor

Anexa 10: Evoluția necesarului de resurse pe grupe de produse

Nr. Crt.	Explicația	U.M	2009	2010	2011
1.	PÂINE				
	Făină albă	Kg	4275000	3980000	2460000
	Drojdie	Kg	75340	69500	45250
	Sare	Kg	70430	61000	39870
	Combustibil	L	95520	89340	72340
	Energie	Kw	1230000	834000	820250
	Apă	Mc	14320	12670	8940
2.	PRODUSE ZAHAROASE				
	Făină 000	Kg	52980	49870	31240
	Ameliorator	Kg	230	245	198
	Drojdie	Kg	2890	3210	2600
	Sare	Kg	551	623	253
	Zahăr	Kg	12980	14560	6890
	Ulei	L	7920	7760	4960
	Ouă	Buc	185300	195800	104500
	Lapte praf	Kg	1890	1670	1230
	Rahat (cacao)	Kg	15400	16230	8540
	Esență	L	150	198	105
	Pungi PVC	Buc	820	930	720
	Combustibil	L			
	Energie	Kw	39320	45150	29400
	Apă	Mc	620	645	498
3.	PRESTĂRI SERVICII MĂCINAT GRÂU				
	Combustibil	L	39520	37894	29760
	Energie	Kw	425250	390995	302567
	Apă	Mc	375	325	254

Sursa: proiecție realizată de autor

Anexa 11 Producția de cereale la nivelul Uniunii Europene



Sursa: Eurostat

Anexa 12: Cererea și oferta de cereale la nivel mondial în perioada 2010-2013

SUPPLY & DEMAND: TOTAL GRAINS**

	Opening stocks	Production	Imports	Total supply	Use				Exports	Closing stocks
					Food	Industrial	Feed	Total a)		
TOTAL GRAINS										
Argentina **										
2010/11	4.0	47.8	0.0	51.8	4.0	1.9	8.2	15.1	28.7	8.0
2011/12 <i>est.</i>	8.0	43.4	0.0	51.4	3.6	2.0	7.9	14.6	34.6	2.2
2012/13 <i>fcast</i>	2.2 (2.3)	48.0 (48.7)	0.0	50.2 (50.9)	3.8	2.2 (2.3)	8.2 (8.5)	15.1 (15.5)	32.6 (32.9)	2.5 (2.6)
Australia **										
2010/11	8.2	39.2	0.0	47.5	2.3	0.9	6.9	11.4	25.0	11.3
2011/12 <i>est.</i>	11.3	42.8	0.0	54.2	2.3	0.9	7.9	12.2	32.0	9.9
2012/13 <i>fcast</i>	9.9 (10.0)	32.8 (33.3)	0.0	42.7 (43.3)	2.3	0.8 (0.9)	7.4 (7.2)	11.8 (11.7)	25.5 (26.1)	5.5
Canada										
2010/11	13.5	45.9	1.5	60.8	3.0	5.7	17.6	27.8	22.0	11.0
2011/12 <i>est.</i>	11.0	48.1	1.1	60.2	2.8	6.1	17.9	28.4	22.5	9.3
2012/13 <i>fcast</i>	9.3	51.5	0.8 (1.0)	61.6 (61.7)	3.2 (3.1)	6.2 (6.0)	18.8 (17.9)	29.7 (28.4)	23.4 (24.4)	8.5 (9.0)
EU-27										
2010/11	47.0	275.9	13.2	336.0	62.6	31.8	163.1	273.0	32.8	30.3
2011/12 <i>est.</i>	30.3	284.5	14.5	329.2	62.9	32.2	163.7	274.7	26.5	28.0
2012/13 <i>fcast</i>	28.0 (28.5)	270.7 (270.2)	17.2	315.9 (315.8)	62.9	33.2 (33.5)	154.2 (154.3)	264.7 (265.0)	28.2 (27.8)	23.0
Kazakhstan										
2010/11	4.3	11.7	0.1	16.0	2.2	0.2	3.1	8.2	5.8	2.1
2011/12 <i>est.</i>	2.1	26.1	0.0	28.2	2.5	0.2	4.6	10.2	11.4	6.6
2012/13 <i>fcast</i>	6.6	12.0 (12.5)	0.0	18.6 (19.1)	2.6	0.2	3.5	8.9 (9.0)	7.0 (7.2)	2.7 (2.9)
Russia										
2010/11	18.5	58.3	0.5	77.3	18.3	2.6	26.5	57.0	4.3	16.0
2011/12 <i>est.</i>	16.0	89.7	0.5	106.2	18.6	2.9	33.6	65.4	27.2	13.6
2012/13 <i>fcast</i>	13.6 (13.3)	67.1 (68.6)	1.6 (1.4)	82.3 (83.3)	18.2 (18.4)	2.7 (2.8)	29.2 (29.6)	60.4 (61.3)	14.6 (14.3)	7.3 (7.7)
Ukraine										
2010/11	4.2	38.5	0.1	42.7	7.0	0.9	13.1	25.1	12.1	5.5
2011/12 <i>est.</i>	5.5	56.0	0.1	61.6	7.3	0.9	16.2	29.5	23.0	9.1
2012/13 <i>fcast</i>	9.1	45.5	0.1	54.6	7.3	0.8	14.7	27.0	21.8	5.9
USA										
2010/11	74.7	390.6	5.6	470.8	30.9	163.7	131.6	328.9	86.2	55.7
2011/12 <i>est.</i>	55.7	378.3	6.4	440.5	31.4	163.6	124.3	322.2	70.1	48.1
2012/13 <i>fcast</i>	48.1	347.8 (348.0)	8.6	404.5 (404.6)	31.5 (31.4)	149.5 (148.9)	128.7 (127.6)	312.9 (311.1)	54.4 (56.1)	37.2 (37.5)
MAJOR EXPORTERS b)										
2010/11	174.2	907.9	20.9	1,103.0	130.3	207.7	370.1	746.4	217.0	139.8
2011/12 <i>est.</i>	139.8	968.9	22.6	1,131.3	131.3	208.8	376.2	757.2	247.4	126.7
2012/13 <i>fcast</i>	126.7 (127.1)	875.4 (878.2)	28.4 (28.2)	1,030.4 (1033.5)	131.7	195.7 (195.4)	364.7 (363.2)	730.4 (728.9)	207.5 (210.5)	92.6 (94.2)
China										
2010/11	105.7	299.7	4.1	409.6	95.9	53.0	132.2	297.6	0.9	111.1
2011/12 <i>est.</i>	111.1	319.0	10.7	440.8	95.6	58.6	151.8	324.5	1.0	115.3
2012/13 <i>fcast</i>	115.3	337.0	7.7 (7.6)	460.0 (459.9)	95.8 (95.3)	64.9 (65.0)	161.6 (163.1)	340.8 (341.9)	1.1	118.1 (116.9)
India										
2010/11	19.3	124.2	0.2	143.7	98.5	3.5	11.5	122.1	3.6	18.0
2011/12 <i>est.</i>	18.0	128.6	0.1	146.6	96.8	3.8	10.0	118.9	5.6	22.1
2012/13 <i>fcast</i>	22.1 (21.8)	134.8 (131.2)	0.0	156.9 (153.0)	98.7 (99.1)	4.0	10.5 (10.1)	121.9 (121.7)	9.2 (8.6)	25.8 (22.5)
WORLD TOTAL										
2010/11	401.7	1,750.2	242.6	2,151.9	621.4	297.6	748.7	1,785.1	242.6	366.8
2011/12 <i>est.</i>	366.8	1,850.7	269.4	2,217.5	628.0	305.7	792.9	1,851.5	269.4	366.0
2012/13 <i>fcast</i>	366.0 (367.2)	1,780.2 (1776.8)	256.2 (255.4)	2,146.3 (2143.9)	632.4 (633.1)	298.8 (299.1)	771.7 (772.9)	1,820.4 (1821.7)	256.2 (255.4)	325.9 (322.2)

ANEXE