

CONTROLUL COSTURILOR STANDARD PRIN INTERMEDIUL ANALIZEI ABATERILOR

Conf. univ. dr. Eudochia Bajerean, ASEM, ebajerean@yahoo.com
Drd. Maia Bajan, ASEM, mbajan@mail.ru

S'inscrivant dans l'exercice du contrôle, l'analyse des écarts est utile pour effectuer l'évaluation, la rétroaction et le repérage des problèmes; elle peut s'appliquer aux revenus, aux coûts directement reliés aux produits et services ainsi qu'aux coûts discrétionnaires. L'analyse des écarts poursuit un double objectif. Elle permet d'abord d'assurer le bon fonctionnement du système de contrôle par exceptions. Lorsque les conditions varient de façon significative par rapport à ce qu'elles devraient être, le ou les écarts constatés amèneront la direction à intervenir. En second lieu, l'analyse des écarts constitue le moyen par lequel les responsables évaluent leur performance et s'informent du degré d'efficacité des activités.

Costul standard este un sistem care arată în detaliu cât va costa fiecare produs obținut și implică organizarea procedurilor de stabilire, analiză și raportare a abaterilor pentru justificarea deciziilor de corecție și pentru prevenirea unor evenimente neplăcute cu efect asupra eficienței.

Analiza abaterilor este un instrument ajutător al controlului performanțelor. Scopul analizei este de a pune în evidență posibilitățile pe care le are entitatea pentru a-și atinge obiectivele.

Numai în urma stabilirii și analizei abaterilor pot fi evaluate o serie de măsuri corective prin care să se poată atinge obiectivele fixate.

Procesul de calcul al valorii și de identificare a cauzelor diferențelor dintre costurile efective și costurile standard se numește analiza abaterilor.

Diferența dintre costurile standard aferente producției fabricate și costurile efective se numește *abatere* [1, p. 1090].

Abaterile pot fi grupate în funcție de diferite criterii: *după modul de organizare și bazate pe responsabilități* [3, p. 256]. Gruparea abaterilor poate fi prezentată prin următoarele scheme:

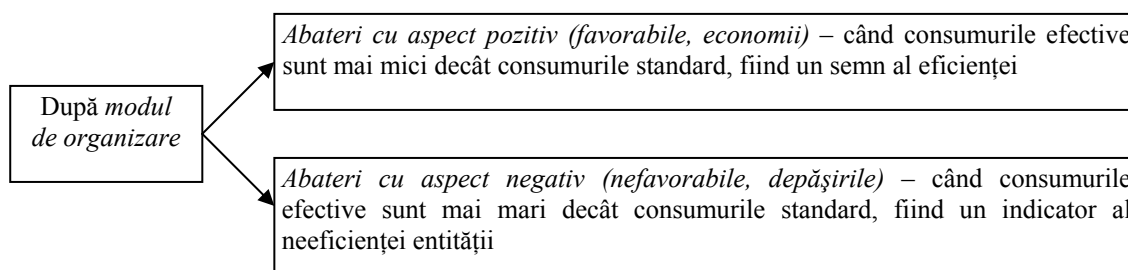


Figura 1. Clasificarea abaterilor după modul de organizare

Această grupare scoate în evidență semnificația abaterilor ca o consecință a modului de organizare a entității, eficient sau neeficient.

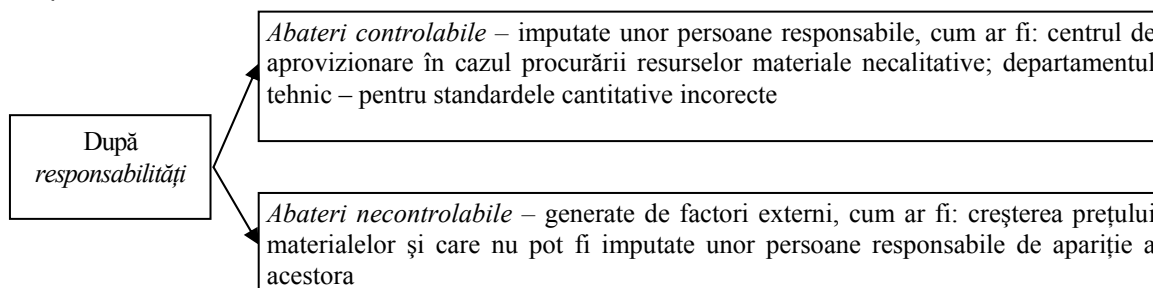


Figura 2. Clasificarea abaterilor bazate pe responsabilități

Din afirmațiile economiștilor români, Călin O., Caraiani C., Dumitrana M., Cojocaru C., Briciu S., Tabără N., etapa de calculare, urmărire și raportare a abaterilor presupune realizarea mai multor acțiuni, și anume:

- înregistrarea costurilor pe parcursul desfășurării procesului de producție pe feluri, locuri și cauze generatoare;
- compararea consumurilor efective cu cele standard și stabilirea abaterilor pe centre de responsabilitate, articole de calculație și cauze de apariție [4, p.223];
- analiza abaterilor sub aspectul urmăririi cauzelor care le-au produs;
- identificarea măsurilor de eliminare și/sau diminuare a abaterilor nefavorabile, precum și de menținere a abaterilor favorabile [5].

În vederea organizării evidenței și analizei abaterilor de la costurile standard, economiștii români Călin O. și Cârstea Gh. propun o serie de *principii* pentru a fi respectate, și anume:

- *principiul urmăririi permanente și complete a abaterilor* – potrivit acestui principiu, atât evidența operativă, cât și contabilitatea, trebuie organizate astfel, încât abaterile să fie reflectate în mod distinct de la identificare și până la momentul trecerii lor la rezultate, relevându-se valoarea lor pe cauze;
- *principiul informației prin excepție* – presupune raportarea către organele de conducere numai a acelor costuri care nu se încadrează în standard, adică doar asupra excepțiilor de la standardele stabilite. Totodată, trebuie relevate acele cauze care au provocat aceste depășiri cu scopul de a le elimina;
- *principiul informării operative* – implică transmiterea de informații privind abaterile către factorii de conducere spre a fi luate decizii care să aducă eliminarea rapidă a cauzelor care determină abateri;
- *principiul selectării și dirijării raționale a informațiilor* – conform acestui principiu, sistemul de informare bazat pe evidența abaterilor trebuie să selecteze și să dirijeze rațional informațiile, în funcție de răspunderea fiecărui compartiment în parte [4, p.235].

Analiza abaterilor de la costurile standard se face aplicând principiul excepțiilor. Potrivit acestui principiu, pentru fiecare nivel de conducere se vor selecta abaterile negative sau pozitive semnificative, atât cantitativ, cât și valoric, pentru care sunt necesare măsuri imediate de înlăturare a cauzelor care le-au generat (pentru aspectele negative) sau de menținere a situației existente (pentru aspectele pozitive). Abaterile considerate, într-o primă fază, nesemnificative se analizează ulterior la nivelul locurilor unde s-au produs deoarece, uneori, se constată că, pe ansamblu, există rezerve sau deficiențe însemnate care nu pot fi ignorate.

Calculul și analiza abaterilor se pot efectua atât concomitent cu desfășurarea procesului de producție, pe măsura producerii lor, cât și la sfârșitul perioadei de gestiune, când se poate controla post-faptic modul de încadrare în bugetul costurilor de producție.

În primul caz, analiza are drept scop descoperirea cauzelor care au produs abaterile respective, pentru ca, în raport cu ele, conducerea să adopte o serie de decizii de corectare a celor luate anterior.

Cel de-al doilea caz are drept scop fundamentarea și adoptarea unor decizii de perspectivă pe baza previziunilor care se fac cu privire la costul producției.

În cadrul fiecărui sector de consumuri, calculul și analiza abaterilor se fac pe articole de calculație specifice metodei standard-cost, astfel:

- abaterile de la costul standard pentru materiale și materii prime;
- abaterile de la costul standard privind manoperă;
- abaterile de la consumurile indirecte standard.

Abaterile de la costul standard pentru materiale reprezintă diferența dintre costul efectiv al materialelor și costul standard al acestora. După calculul consumurilor standard materiale, contabilul trebuie să asigure organizarea unei evidențe operative pentru urmărirea, înregistrarea, analiza și raportarea abaterilor consumurilor efective de la nivelul standard stabilit.

Abaterile de la consumurile standard pentru materiale sunt de două feluri, și anume:

- 1) abateri de la consumurile standard (cantitative);
- 2) abateri din diferențe de prețuri de achiziție (calitative).

Organizarea acestei evidențe asigură stabilirea abaterilor în mod operativ, pe parcursul desfășurării procesului de producție, pe feluri, locuri și cauze generatoare.

În cadrul întreprinderilor producătoare de mobilă, urmărirea consumului de materiale se realizează prin intermediul normelor de consum, care se limitează la aspectul cantitativ. Aplicarea acestui procedeu conduce la obținerea unor informații corecte și operative cu privire la abaterile de cantitate.

$\Delta C_{MAT} = CE_{MAT} - CS_{MAT}$,	
unde: ΔC_{MAT} exprimă abaterea totală a consumurilor directe de materiale;	
CE_{MAT} – consumul de materiale directe efectiv;	
CS_{MAT} – consumul de materiale directe standard.	
<i>Această abatere a consumurilor directe de materiale are două situații posibile:</i>	
<p>1) <i>abateri de la cantitățile standard de consum de materiale directe, analizează consumurile directe de materiale în mod cantitativ:</i></p> <p>$\Delta Q = (Q_E - Q_S) P_S$,</p> <p>unde: ΔQ reprezintă abatere de cantitate;</p> <p>Q_E – cantitate efectivă;</p> <p>Q_S – cantitate standard;</p> <p>P_S – preț standard.</p>	<p>2) <i>abateri de la prețul de aprovizionare standard, analizează consumurile directe de materiale în mod valoric:</i></p> <p>$\Delta P = (P_E - P_S) Q_E$,</p> <p>unde: ΔP indică abatere de preț;</p> <p>P_E – preț efectiv;</p> <p>P_S – preț standard;</p> <p>Q_E – cantitate efectivă.</p>

Procedeul debitării cu anticipație a cantităților necesare fabricației se utilizează în cazul când materiile prime se prelucrează în loturi, iar procesul tehnologic impune croirea lor la început, după anumite dimensiuni. Abaterile de la consumul standard se determină pentru fiecare lot de produse comparând consumul efectiv cu cel standard.

Abaterile de la consumurile standard se determină, în cadrul fiecărui sector, pe feluri de materii prime și materiale prin următoarele *căi* [2, p.200]:

- documentația de eliberare și/sau restituire a materialelor;
- debitarea sau croirea de la început a întregii cantități de materiale necesare executării lotului de produse lansat în fabricație;
- inventarierea materialelor neconsumate la locurile de muncă în secțiile de producere.

Abaterile se reflectă direct în documentele de eliberare când are loc înlocuirea unor materiale cu altele, precum și în cazul solicitării de cantități suplimentare. Materialele nefolosite sau economisite se reflectă și ele în documente separate. Abaterile de la consumurile standard se determină pe feluri de materiale, centralizând consumurile suplimentare și, respectiv, restituirile consemnate în documente.

Abaterile de la consumurile standard pentru materiale pot fi provocate de mai multe cauze, pentru care putem stabili cu claritate și un responsabil:

Cauze	Responsabili
<p><i>Cauze posibile ale abaterilor de cantitate:</i></p> <p>Pierderi nejustificate</p> <p>Verificare calitativă defectuoasă</p> <p>Folosirea materialelor nestandardizate</p> <p>Specificații greșite</p> <p>Depozitare necorespunzătoare</p> <p>Standarde incorecte</p> <p>Întreținerea necorespunzătoare a utilajelor</p>	<p>Maistrul</p> <p>Gestionarul</p> <p>Managerul de aprovizionare</p> <p>Managerul tehnic</p> <p>Gestionarul</p> <p>Managerul de producție</p> <p>Managerul de întreținere</p>
<p><i>Cauze posibile ale abaterilor de preț:</i></p> <p>Modificarea prețului de achiziție</p> <p>Modificarea condițiilor de transport</p> <p>Schimbarea surselor de aprovizionare față de cele avute la momentul elaborării standardelor</p> <p>Schimbarea calității și implicit a prețului fără a fi corespunzătoare standardelor</p> <p>Cumpărări neeficiente</p> <p>Pierderea discountului</p> <p>Cumpărări rapide în scopul satisfacerii unei comenzi</p>	<p>Necontrolabilă</p> <p>Managerul de aprovizionare</p> <p>Managerul de aprovizionare și al producției</p> <p>Necontrolabilă</p> <p>Managerul de aprovizionare</p> <p>Managerul financiar</p> <p>Managerul producției și al aprovizionării</p>

Figura 3. Cauzele și responsabilii de apariție a abaterilor pentru materiale

La intervale scurte de timp, în baza consumurilor de materiale prestabilite etalon și a celor consumate real, se poate întocmi „Raportul privind abaterile de la costurile standard pentru materiale” pe secții, comenzi, cauze, indicându-se și responsabili pentru abaterile ce se înregistrează sub formă de depășiri sau economii.

Perfecționarea organizării contabilității consumurilor de manoperă trebuie să urmărească determinarea în mod operativ, pe parcursul procesului de producție a *abaterilor consumurilor efective cu manopera*. La intervale foarte scurte de timp, se poate efectua o analiză sistematică a activității desfășurate de către entitate. Această analiză are rolul de a stabili abaterile pentru aceste consumuri, locuri și cauze, precum și identificarea responsabilităților.

Abaterile de la costurile standard privind manopera sunt de două feluri:

- 1) abateri datorate modului de folosire a orelor productive;
- 2) abateri de la tariful de salarizare.

Abaterile se calculează astfel:

$\Delta C_{MAN} = CE_{MAN} - CS_{MAN}$,	
unde: ΔC_{MAN} exprimă abaterea totală consumurilor privind manopera;	
CE_{MAN} – consumul de manoperă efectivă;	
CS_{MAN} – consumul de manoperă standard.	
<i>Această abatere a consumurilor-manoperă are două situații posibile:</i>	
<p>1) <i>variația timpului (orelor productive)</i>, analizează capacitatea de producție:</p> $\Delta T = (T_E - T_S) t_S$ <p>unde: ΔT indică abaterea de timp;</p> <p>T_E – timpul efectiv;</p> <p>T_S – timpul standard;</p> <p>t_S – tariful standard.</p>	<p>2) <i>abateri de la tariful de salarizare</i>, analizează consumurile manoperă în mod valoric:</p> $\Delta t = (t_E - t_S) T_E$ <p>unde: Δt – abatere de tarif;</p> <p>t_E – tariful efectiv;</p> <p>t_S – tariful standard;</p> <p>T_E – timpul efectiv.</p>

Abaterile de la consumurile standard privind manopera, la fel, pot fi provocate de mai multe cauze, pentru care putem stabili responsabilul:

Cauze	Responsabili
<p><i>Cauze posibile ale abaterilor de timp:</i></p> <p>Schimbări în programul de lucru datorită întreruperilor neprogramate</p> <p>Lipsa productivității muncii</p> <p>Norme de timp nereale</p> <p>Stabilirea incorectă a standardelor</p> <p>Utilizarea personalului insuficient calificat sau calificat necorespunzător</p> <p>Supraveghere și control ineficiente</p> <p>Executarea de operații suplimentare neprevăzute în procesul tehnologic</p> <p>Lipsa materialelor sau calitatea lor defectuoasă</p> <p>Condiții improprii de muncă</p> <p>Folosirea unor utilaje necorespunzătoare la execuția lucrărilor</p> <p>Întreținerea necorespunzătoare a utilajelor</p>	<p>Necontrolabilă</p> <p>Maistrul și muncitorii</p> <p>Managerul de producție</p> <p>Managerul de producție</p> <p>Managerul de personal</p> <p>Maistrul</p> <p>Maistrul și muncitorii</p> <p>Managerul de aprovizionare</p> <p>Managerul de personal</p> <p>Managerul de întreținere tehnică</p> <p>Managerul de întreținere tehnică</p>
<p><i>Cauze posibile ale abaterilor de tarif:</i></p> <p>Modificarea tarifelor de salarizare</p> <p>Angajarea de personal de categorii diferite datorită lipsei de oferte pe piața muncii</p> <p>Utilizarea personalului insuficient calificat</p> <p>Folosirea schimburilor în orele de noapte, zilele de odihnă și sărbătoare</p> <p>Plăți suplimentare mai mari decât cele prevăzute datorită unor comenzi urgente</p>	<p>Necontrolabilă</p> <p>Necontrolabilă</p> <p>Managerul de personal</p> <p>Managerul de producție</p> <p>Managerul de producție și vânzare</p>

Figura 4. Cauzele și responsabili de apariție a abaterilor privind manopera

Abaterile de la costurile standard de manoperă se comunică organelor de decizie din cadrul entității, întocmindu-se „Raportul privind abaterile de la costurile standard pentru manoperă”, pe comandă, secție și

cauze ale abaterilor.

Identificarea și urmărirea operativă a *abaterilor de la consumurile indirecte de producție* prezintă anumite particularități față de consumurile directe, datorită caracterului complex și neuniform al efectuării acestor consumuri pe parcursul perioadei de gestiune.

Abaterile la elementele de consumuri, care se stabilesc de standarde fundamentate științific, se identifică cu ocazia acordării vizei de control preventiv pentru încadrarea în buget sau pentru depășiri justificative.

Abaterile, pentru care nu se stabilesc standarde fundamentate științific și constau din economii sau depășiri, se stabilesc la sfârșitul perioadei de gestiune. Atât depășirile, cât și economiile, se analizează pentru a stabili dacă depășirile se justifică cu plusul de activitate pentru că o parte din aceste consumuri au un caracter constant, iar economiile, pentru a stabili dacă sunt reale sau provin din nerealizarea programului de producție. Analiza abaterilor respective are drept scop depistarea cauzelor care le-au produs, pentru a se adopta deciziile ce se impun în fiecare caz în parte.

Abaterile se determină la majoritatea articolelor de consumuri, care intră în structura consumurilor indirecte de producție, pentru a preveni depășirile de consumuri ce pot apărea pe parcursul perioadei de gestiune.

Pentru costurile indirecte de producție, se disting trei feluri de *abateri* [4, p.230]:

- 1) abateri de volum;
- 2) abateri de capacitate;
- 3) abateri de randament.

$\Delta C_{CIP} = \Delta C_{CIPV} + \Delta C_{CIPC} + \Delta C_{CIPR}$,		
unde: ΔC_{CIP} indică abaterea totală consumurilor indirecte de producție;		
ΔC_{CIPV} – abateri de volum;		
ΔC_{CIPC} – abateri de capacitate;		
ΔC_{CIPR} – abateri de randament.		
<i>Această abatere a consumurilor indirecte de producție are trei situații posibile:</i>		
1) <i>variația de volum</i> (ΔC_{CIPV}), constituie stadiul de constatare a abaterilor în total și pe fiecare poziție în parte de producție standard.	2) <i>variația de capacitate</i> (ΔC_{CIPC}), reprezintă orele cu care programul de activitate a fost depășit sau nu a fost îndeplinit.	3) <i>variația de randament</i> (ΔC_{CIPR}), reprezintă diferența dintre orele efective și standard aferente producției efective.

Calculul și analiza abaterilor de consumuri indirecte de producție standard creează premisele luării unor măsuri care se referă la supravegherea permanentă a nivelului de consumuri indirecte de producție efective, astfel încât acestea să nu depășească standardul stabilit. De asemenea, prin calculul acestor abateri se realizează condițiile pentru creșterea gradului de utilizare a capacității de producție a entităților și implicit creșterea productivității muncii la toate nivelurile organizatorice, în special, în secțiile de producție.

Direcțiile de perfecționare a contabilității costurilor indirecte de producție au în vedere, pe de o parte, calculul și fixarea documentară a abaterilor de la aceste consumuri, iar pe de altă parte, analiza abaterilor respective pentru a stabili cauzele care le-au produs și deciziile care se impun.

După calculul abaterilor pe secțiile de bază, acestea se centralizează pe întreaga entitate, cu scopul de a analiza la fiecare nivel de conducere și a se adopta deciziile optime în vederea utilizării în întregime a capacității de producție pentru reducerea consumurilor constante pe unitate de produs și sporirea productivității muncii.

Pentru adoptarea deciziilor optime, trebuie efectuată analiza activității sectoarelor la care s-au produs depășirile, cu indicarea articolelor de calculație respective, precum și stabilirea cauzelor care au condus la depășiri și responsabilii acestora:

Cauzele	Responsabilii
Creșterea generală a prețurilor	Necontrolabilă
Schimbarea normelor de producție	Managerul de producție
Control și supravegheri ineficiente	Managerul centrului
Lipsa energiei electrice	Necontrolabilă
Schimbări în programul de lucru	Managerul de personal
Lipsa comenzilor	Managerul de vânzări
Eficiență scăzută a utilajelor	Managerul de întreținere

Figura 5. Cauzele și responsabilii de apariție a abaterilor privind consumurile indirecte

Standardizarea costurilor de producție trebuie să aibă ca bază de plecare standardele cantitative și valorice fundamentate științific, cu motivarea tehnico-economică. Acest lucru este necesar, deoarece, abaterile consumurilor efective de la cel standard, determinate concomitent cu desfășurarea procesului de producție, au o semnificație mai mare decât abaterile calculate la sfârșitul perioadei de gestiune care conduc la decizii tardive. Ele presupun determinarea operativă a cauzelor pentru că acestea sunt elemente esențiale la adoptarea deciziilor și acțiunilor viitoare pentru corectarea devierilor în realizarea obiectivelor stabilite.

Pornind de la cele expuse mai sus, putem menționa că evaluarea eficientă a performanței manageriale depinde atât de factorul uman, cât și de politicile entității. Introducerea abaterilor de la costurile standard în rapoartele de performanță aduce un grad de exactitate.

Abaterile tind să pună în evidență domeniile de activitate eficiente și ineficiente mai bine decât comparațiile dintre datele bugetate statice și cele realizate efectiv. Cheia întocmirii unui raport de performanță bazat pe costurile standard și abaterile corespunzătoare constă în identificarea persoanelor răspunzătoare pentru fiecare abatere, determinarea cauzelor fiecărei abateri, crearea unui sistem de management selectiv, crearea unui format de raport adoptat fiecărei funcții.

Bibliografie:

1. Needles Jr. Belverd E., Anderson Henry R., Caldwell James C. *Principiile de bază ale contabilității*. Ediția a V-a. Editura Arc, Chișinău, 2001.
2. Briciu S. *Contabilitatea managerială. Aspecte teoretice și practice*. Editura Economică, București, 2006.
3. Caraiani C., Dumitrana M. *Contabilitate și control de gestiune*. Editura InfoMega, București, 2004.
4. Călin O., Garștea Gh. *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*. Editura Ginecod, București, 2002.
5. Cojocaru C. *Contabilitatea de gestiune*. Editura Moldavia, Bacău, 2002.
6. Epuran M., Băbăiță V., Grosu C. *Contabilitate și control de gestiune*. Editura Economică, București, 1999.