

LIMITELE METODELOR CLASICE DE CALCULAȚIE A COSTURILOR UTILIZATE ÎN INDUSTRIA MOBILEI, CĂI DE PERFEȚIONARE A ACESTORA

Lect. univ. Maia Bajan, ASEM

Le système traditionnel de la comptabilité analytique de gestion est largement influencé par les règles et les procédures de la comptabilité financière. Il est orienté vers la production des rapports financiers qui prennent généralement du temps pour être exploités et qui n'ajoutent donc pas de la pertinence à la prise de décision (la méthode du coût complet, la méthode du coût direct, l'imputation rationnelle des coûts de structure...). Ces méthodes ne traitent que des ressources directement utilisées comme la main d'œuvre directe, les matières premières et les composants du produit fabriqué.

Informațiile privind costurile de producție ocupă în entitate un loc central, determinat de implicațiile acestora asupra stării actuale și a evoluției viitoare a entității. Valoarea informației referitoare la costul de producție justifică utilizarea ei atât în elaborarea deciziilor privind activitatea curentă, cât și a celor vizând strategia entității.

Pe baza informațiilor referitoare la costul de producție în cadrul entităților producătoare de mobilă, se iau decizii, ca: estimarea volumului producției și, implicit, a structurii acesteia, în vederea obținerii unui anumit profit; elaborarea unei anumite strategii de producție în urma analizării mai multor alternative posibile, vizând menținerea în fabricație a unor produse noi și renunțarea la fabricarea celor considerate vechi; decizia privind prețul de vânzare al produselor, acceptarea sau respingerea unor comenzi ocazionale; decizia privind investițiile prin aplicarea noilor tehnologii; diversificarea activității entității etc.

O analiză temeinică a metodelor de calculație a costurilor utilizate de entitățile producătoare de mobilă conduce la concluzia că acestea au un mare dezavantaj legat de lipsa de operativitate și de previziune. Acest lucru face ca informațiile în legătură cu desfășurarea procesului de producție să nu ajungă la conducere în timp util, astfel încât aceasta să adopte cele mai bune decizii.

La fiecare etapă a procesului de producție, se obțin date în legătură cu eficiența activității desfășurate pe centre de responsabilitate sau pe fiecare produs, prin depistarea abaterilor de la prevederile stabilite inițial în bugete.

Astfel, conducerea entităților de mobilă are posibilitatea să urmărească și să controleze cum se asigură rentabilitatea activității desfășurate, atât la nivelul entității, cât și la nivelul locului de muncă, precum și posibilitatea de a determina răspunderea materială și contribuția fiecărei persoane la rezultatele obținute. Concomitent cu colectarea consumurilor se obțin informații privind abaterile consumurilor efective de la cele stabilite standard pe articole de calculație, care sunt analizate mai apoi pe locuri de apariție și cauze de apariție a acestora.

Analiza detaliată a tuturor acestor elemente dă posibilitate ca, pe baza concluziilor rezultate, să se ia măsuri din timp, evitându-se consumurile inutile care apar în cazul aplicării metodelor tradiționale de conducere.

Costul de producție prezintă un rol deosebit în orice etapă pentru organizarea și desfășurarea procesului de producție. De aceea, acesta trebuie calculat cât mai exact. Calculul cu exactitate a diferitelor categorii de consumuri, care intră în componența costului de producție, impune aplicarea celor mai adecvate metode și tehnici de calculație a costurilor, capabile să furnizeze informațiile necesare pentru urmărirea pe parcurs a abaterilor de la bugetele prestabilite. Pe baza analizei cauzelor care au determinat abaterile respective, conducerea entităților va putea adopta decizii corespunzătoare în vederea desfășurării activității viitoare. Eficiența metodei folosite depinde de operativitatea cu care informațiile necesare sunt furnizate conducerii, pentru ca aceasta să poată adopta decizii în timp util.

Actualmente, metoda de calculație utilizată de majoritatea entităților producătoare de mobilă din Republica Moldova este metoda pe comenzi, deoarece vine în întâmpinarea preferințelor consumatorilor. Metoda dată prezintă avantaje, fiindcă permite o individualizare și o calculare a costurilor cât mai apropiat de realitate. Caracteristic pentru acestui tip de producție îi este faptul că produsul finit se obține într-un singur exemplar sau într-un număr mic de exemplare, de asemenea, produsul finit poate rezulta prin asamblarea părților sale componente.

Fiind o metodă de calculație de tip absorbant, presupune respectarea etapelor specifice acestor metode, inclusiv etapa determinării cantitative și valorice a producției în curs de execuție. În cadrul acestei metode de calculație a costurilor, un rol deosebit îl ocupă comanda de fabricație, care nu trebuie confundată cu purtătorul de consumuri. Purtătorul de consumuri este produsul unicat sau seria de produse care se fabrică.

Comanda de fabricație ajută doar la delimitarea consumurilor constituind un instrument de lucru în funcție de care se organizează și delimitează consumurile pe purtători de consumuri. Costul efectiv al unei comenzi se determină la sfârșitul perioadei de gestiune în care acesta s-a terminat. În cazul în care comanda cuprinde mai multe unități de produs, se determină costul pe produs prin raportarea totalului consumurilor de producție colectate pe articole de calculație la cantitatea de produse obținute.

Dacă produsele, care fac parte din aceeași comandă de fabricație, se predau la magazia de produse finite sau chiar clientului, înainte de a fi terminată întreaga comandă, aceasta se evaluează la un cost antecalculat sau la un cost efectiv al unor produse similare din perioadele de gestiune precedente.

Prin decontarea părții din producția obținută la un cost antecalculat sau la un cost efectiv al unui produs similar, întreaga diferență de cost se suportă de ultimul lot de produse care se finalizează, ceea ce poate avea consecințe asupra situației economico-financiare în perioada terminării acestuia.

Totuși, metoda pe comenzi prezintă o serie de dezavantaje¹, cum ar fi:

- nu asigură, la finele perioadei de gestiune, cunoașterea consumurilor reale, deoarece execuția unor comenzi continuă și în perioadele viitoare;
- calcularea costului efectiv al comenzii la terminarea acesteia în totalitate nu permite urmărirea operativă a costurilor în cazul comenzilor de lungă durată;

¹ Epuran, Mihail, Băbăiță, Valeria, Grosu, Corina. *Contabilitate și control de gestiune*. Editura Economică, 1999

- la sfârșitul perioadei de gestiune apar mai multe comenzi în curs de execuție, iar determinarea și evaluarea producției neterminată necesită un mare volum de muncă, putând influența exactitatea, calitatea și operativitatea indicatorilor calculației;
- evaluarea la costul standard a unor produse similare fabricate anterior sau a produselor predate parțial clienților înaintea terminării integrale a comenzii, face ca devierile față de costul efectiv al produselor să fie suportate de ultima parte din comanda respectivă, denaturându-se astfel costurile perioadei.

Din cele expuse mai sus, observăm că determinarea costului efectiv al produselor prin metoda pe comenzi este stopată de circuitul greoi al documentelor, trecând câteva luni după ce aceste produse au fost predate la magazie, bonurile de materiale nefiind încă înregistrate în post-calculație. Din acest motiv, prelucrările sunt tardive și nu sunt utile conducerii entității, dar se are în vedere perfecționarea sistemului informațional deja existent.

Aceste neajunsuri impun perfecționarea metodelor de calculație a costurilor, ca o consecință a faptului că în condițiile actuale eficiența procesului de producție depinde: de operativitatea cu care informațiile ajung la conducere, de priceperea cu care conducerea valorifică informațiile respective în adoptarea deciziilor și de controlul operativ al desfășurării procesului de producție.

Organizarea eficientă a activității economice impune perfecționarea metodelor de conducere a acesteia, ceea ce presupune și o reconsiderare a metodelor de calculație a costurilor, care trebuie să devină capabile de a furniza informații utile în vederea conducerii eficiente a producției în condițiile economiei de piață. O conducere eficientă nu poate fi realizată fără existența unui sistem informațional corespunzător cerințelor producției moderne, care să ofere posibilitatea adoptării de măsuri și decizii operative, temeinic fundamentate.

Perfecționarea și diversificarea metodelor de calculație a costurilor de producție au drept scop creșterea operativității și eficienței lor în furnizarea informațiilor necesare conducerii entității. Pentru creșterea eficienței metodei de calculație a costurilor, un rol important îl are și procesul de selectare a informațiilor utile activității de conducere în anumite perioade din activitatea entității. Perfecționarea metodelor contabile de gestiune și *calculație a costurilor* presupune adoptarea unor sisteme, metode și tehnici de bugetare, colectare și repartizare a consumurilor de producție care să permită operativitate, simplitate, economicitate etc. și care prevăd creșterea calității rezultatelor obținute.

O analiză critică a metodelor de calculație folosite trebuie să promoveze metode noi, care să ofere informații utile pentru management, să favorizeze creșterea gradului de responsabilitate al managerilor în obținerea de informații operative cu privire la desfășurarea procesului de producție și valorificarea lor în deciziile ce se impun pentru conducerea eficientă a entității.

Metodele de calculație tradiționale utilizate de entitățile producătoare de mobilă nu permit decât determinarea cu întârziere a costului efectiv pe produs, fără a oferi o informare corespunzătoare și operativă despre modul cum se desfășoară activitatea internă. Aceste metode de calculație a costurilor sunt orientate spre sectoarele efective de producție, ele fiind centrate pe controlul consumurilor directe, care se diminuează în favoarea celor indirecte¹.

Pentru entitățile producătoare de mobilă, propunem ca metodă de calculație a costului de producție – metoda standard-cost, aceasta plecând de la ideea calculării cu anticipație a costurilor de producție unitare. Costurile prestabilite sunt considerate științifice și, în același timp, reale. De aceea, orice abatere de la ele, apărută pe parcursul procesului de fabricație, se consideră „abatere de la normal”, stabilindu-se astfel cauzele și responsabilitățile pe fiecare sector de activitate. Adoptarea unei asemenea metode ar face posibilă reducerea costurilor în faza de proiectare și menținerea lor neschimbată pe durata ciclului de fabricație.

¹ Ebbeken, Klaus, Possler, Ladislau, Ristea, Mihai. *Calculația și managementul costurilor*. Editura Teora, 2000.

Bibliografie:

1. Călin O. coordonator și alții. *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*. Editura Tribuna Economică, București, 2005.
2. Epuran M., Băbăiță V., Grosu C. *Contabilitate și control de gestiune*. Editura Economică, 1999.
3. Ebbeken K., Possler M., Ristea M. *Calculația și managementul costurilor*. Editura Teora, București, 2000.
4. Ionașcu I., Filip T., Stere M. *Control de gestiune*. Ediția a II-a. Editura Economică, București, 2006.