

## ORGANISATION AND MONITORING OF THE COSTS IN PRODUCTION ACTIVITIES SPECIFIC TO CONFECTIONERY AND PASTRY COMPANIES

## ORGANIZAREA ȘI MONITORIZAREA COSTURILOR ÎN ACTIVITĂȚILE DE PRODUCȚIE SPECIFICE ENTITĂȚILOR DE COFETĂRIE-PATISERIE

**Ioana- Monica MARTINIUC**

[monica.martiniuc13@yahoo.com](mailto:monica.martiniuc13@yahoo.com)

Stefan cel Mare University, Suceava, Romania

**Camelia-Cătălina MIHALCIUC**, ORCID ID: 0000-0001-5598-5829

[camelia.mihalciuc@usm.ro](mailto:camelia.mihalciuc@usm.ro)

Stefan cel Mare University, Suceava, Romania

**Maria GROSU**, ORCID ID: 0000-0003-2634-5245

[maria.grosu@uaic.ro](mailto:maria.grosu@uaic.ro)

Alexandru Ioan Cuza University of Iași, România

***Abstract.** In a highly competitive environment demanding continuous innovation, only strong competitiveness allows economic entities to develop and remain in the marketplace. In order to be competitive, they must take the necessary decisions based on financial accounting information to adapt to the new requirements of the global market. The usefulness of these decisions depends to a large extent on the quality of the information provided. If this information does not correspond to the economic operations carried out or will be wrongly assessed, the results obtained will not be those expected by the management of the entities. Taking into account the role of qualitative indicator of the economic activity carried out, we can say that a firm's profit depends to a large extent on the correct calculation of production costs and the inclusion of all the expenses incurred in making them. To this end, the best methods for calculating costs and allocating or dividing expenditure appropriate to the production system used should be chosen. Thus, the aim of this work is to highlight the importance of the manufacturing industry, especially the food industry, in the Romanian economy, and the fact that the biggest contribution to foreign direct investment and the formation of gross domestic product is made by them.*

**Keywords:** production activity, costs, profit, food industry, accounting practices, monitoring costs

**JEL:** M11, M41

### Introducere

Deși România este o țară în curs de dezvoltare, putem spune că sectorul de producție, în special cel alimentar oferă și va oferi mereu cele mai multe locuri de muncă. Potrivit specialiștilor economici, industria alimentară este un sector în continuă dezvoltare și care se adaptează ușor la nevoile pieței.

Lucrarea de față este structurată în trei părți principale, corelate între ele cu aspecte teoretice și aplicative referitoare la importanța sectorului de producție și industrie, în special a industriei alimentare, care prezintă sugestiv pe de o parte evoluția și structura entităților de patiserie-cofetărie în cadrul României și a județelor Botoșani și Suceava, iar pe de altă parte descrie modul de organizare al procesului de producție în cadrul entităților economice și de cofetărie-patiserie, principalele practici în ceea ce privește ciclul de producție și principalele aspecte contabile privind importanța determinării costurilor și rezultatelor analitice pentru produsele obținute de către două societăți din domeniul

panificație, una din județul Suceava și cealaltă din județul Botoșani, firme reprezentative ale acestui sector din cele două județe.

Toate aspectele dezbătute în demersul metodologic al lucrării de față conduc la accentuarea necesității cunoașterii atât a modului de formare a costului de producție și a costului complet comercial, dar și a cheltuielilor fixe și variabile deoarece aceste informații vor ajuta managementul entităților în luarea unor decizii cât mai corecte și benefice pentru viitorul acestora și pentru reducerea cheltuielilor și maximizarea profitului.

### **Specificul sectorului de producție și industrie în România**

Economia fiecărei țări este exprimată ca un ansamblu de activități economice din perspectivă tehnologică și la nivel social-economic. Performanța activităților economice este prezentată în funcție de tipurile de activități realizate ce vor fi returnate ca elemente complementare în producția de bunuri economice sau ca și componente ale lanțului de activitate corespunzător realizării anumitor tipuri de bunuri. Prin urmare, volumul activității și durata acesteia variază în funcție de produsul realizat, iar diversitatea acestora depinde de utilitatea produselor în viața oamenilor.

România are o forță de muncă de 8,9 milioane de locuitori din cei 19,5 milioane de locuitori ai săi, însă acest număr a scăzut în ultimul deceniu din cauza migrației masive a lucrătorilor români către vestul Europei.<sup>22</sup> Agricultură contribuie cu aproximativ 4,3% la PIB-ul României și angajează 22% din populația activă a țării. Principalele resurse și producția agricolă din țara noastră sunt cerealele, sfecla de zahăr și cartofii. Cu toate acestea, producția rămâne foarte scăzută în comparație cu capacitatea potențială a țării. Aproximativ 25% din teritoriul țării este acoperit cu păduri, iar industria exploatarea forestieră se dezvoltă foarte repede.

„Industria este definită ca fiind un sector complex în cadrul economiei naționale, o ramură a sferei producției materiale, creatoare principală de venit național, ce are ca scop asigurarea populației cu mărfuri de larg consum și a economiei naționale cu mijloace de producție.”<sup>23</sup> Aceasta are un aport de aproximativ 29% la PIB-ul țării și angajează o treime din populația activă. Datorită forței de muncă ieftine, industria sa este diversificată și competitivă.

Sectorul de producție cuprinde totalitatea proceselor necesare în prelucrarea materiilor prime sau a anumitor componente ale produselor, în special prin utilizarea la scară largă a echipamentelor și utilajelor industriale.<sup>24</sup> Acest sector este unul inovativ, utilizând noile tehnologii pentru a satisface cererile consumatorilor, introducând pe piață tipuri noi de produse, reinventându-le pe cele deja existente și îmbunătățind eficiența proceselor de producție.

Din punct de vedere istoric, sectorul de producție și industrie reprezintă „coloana vertebrală” a României. Acesta prezintă efecte multiple fiind strâns legat de celelalte sectoare ale economiei naționale și necesită o abordare specifică. Potrivit cifrelor Băncii Mondiale, numai sectorul de producție contribuie cu 20% din PIB.

Potrivit datelor BNR, sectoarele economice care atrag cele mai multe investiții străine directe sunt industria prelucrătoare, construcțiile și tranzacțiile imobiliare, comerțul și intermedierea financiară și asigurările.

Putem spune că industria prelucrătoare joacă un rol destul de important în economia românească, având contribuții importante pentru valoarea adăugată creată de PIB, în atragerea de investiții străine directe și ocuparea forței de muncă depășind alte sectoare industriale și fiind în continuă competiție cu acestea.

<sup>22</sup> „Romanian Economic Outline”, <https://santandertrade.com/en/portal/analyse-markets/romania/economic-outline>, [accesat la 18.12.2020]

<sup>23</sup> Duhlicher A. (2010), „Industria de panificație, locul, rolul și utilitatea ei în viața social- economică a comunității”, Universitatea Tehnică A Moldovei, Chișinău, p. 52

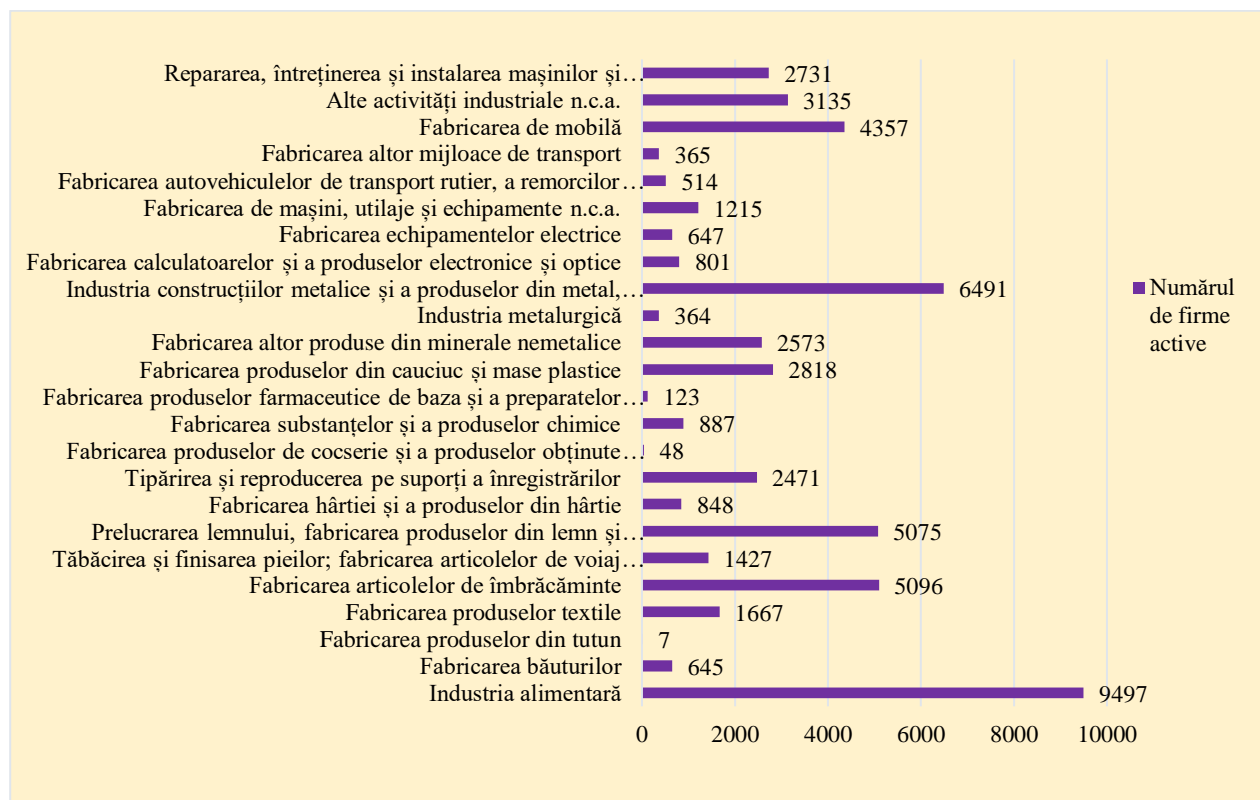
<sup>24</sup> Popa R. A. (2015), „Performance and sustainability in manufacturing sector from Romania”, Scientific Bulletin- Economic Sciences, Volume 14/ Issue 1, p.39

### Prezentarea principalelor activități din sectorul secundar

„Industria prelucrătoare este un gen specific de activitate industrială, orientat spre obținerea bunurilor economice materiale, în urma prelucrării industriale a resurselor economice materiale primare.”<sup>25</sup> Aceasta este considerată un sector secundar deoarece presupune prelucrarea elementelor materiale din sectorul industriei primare. Industria prelucrătoare a României cuprinde un număr de 53.802 de întreprinderi active, ceea ce reprezintă 9% din totalul firmelor din România. Structura acestora, după numărul de salariați, a suferit modificări crescând numărul microîntreprinderilor (aproximativ 77% din totalul firmelor din această industrie au între 0 și 9 angajați), iar procentul cel mai mic este dat de cele cu peste 250 de angajați (1,4 %).

Prin analiza sectorului secundar putem concluziona faptul că la nivelul anului 2019 industria alimentară a dezvoltat cel mai mare număr de întreprinderi active, acestea contribuind cu 17,7% la totalul întreprinderilor active din acest sector, urmată de industria construcțiilor metalice cu 12,1% și fabricarea articolelor de îmbrăcăminte cu 9,5%. Ultimul loc în numărul întreprinderilor din această industrie este ocupat de industria tutunului care ocupă doar 0,01% din total.

Distribuția întreprinderilor active pe principalele activități economice ale României este dată în Graficul nr. 1. după cum urmează:



**Grafic 1. Numărul întreprinderilor active din industria prelucrătoare pe activități ale economiei naționale**

Sursă: date prelucrate de pe <http://statistici.insse.ro:8077/tempo-online/#/pages/tables/insse-table>, [accesat la 18.01.2022]

Diversitatea resurselor economice impune apartenența acestui sector la un număr diversificat de activități. În consecință, putem admite că această componentă de bază a economiei nu este o

<sup>25</sup>Duhlicher A. (2010), „Industria de panificație, locul, rolul și utilitatea ei în viața social- economică a comunității”, Universitatea Tehnică A Moldovei, Chișinău, p. 52

unitate, ci este compusă din mai multe subramuri, fiecare având un scop și un loc bine definit pe care îl putem urmări în Clasificarea Activităților Economice din Economia Națională – CAEN<sup>26</sup>.

Toate aceste subsectoare cuprind diverse activități cu o productivitate aparent relativ scăzută a forței de muncă și costuri medii cu personalul cum ar fi fabricarea textilelor, îmbrăcămintea, și mobilierul comparativ cu alte activități care au valori mult mai mari pentru aceiași indicatori cum ar fi fabricarea tutunului, prelucrarea cocsului și a petrolului și fabricarea produselor farmaceutice de bază și a preparatelor farmaceutice.

### **Analiza activității industriei alimentare din România**

„Industria alimentară este o ramură de o importanță majoră în cadrul comunității, deoarece produsele ei sunt de o importanță vitală.”<sup>27</sup> Necesitatea acesteia este dată de caracterul și destinația producției realizate. În cadrul industriei alimentare au loc activități de desfacere, ce au la bază prelucrarea industrială a resurselor economice provenite din agricultura.

Industria alimentară este un sector important pentru economia României, reprezentând 9,1% din totalul locurilor de muncă din industria prelucrătoare și 3,7% din totalul locurilor de muncă. Aceasta cuprinde activități în care produsele agricole brute sunt transformate prin metode chimice, mecanice sau fizice în produse noi destinate consumului uman sau animal.

Sectorul a beneficiat de o evoluție destul de ridicată în ultimii ani datorită progreselor tehnologice, ținând pasul cu cererea tot mai mare de produse alimentare. Acesta solicită o cerere mai mare de ambalaje pentru a asigura siguranța și prospețimea alimentelor și pentru a fi ușor de utilizat. Cererea de alimente de bună calitate și în cantități mari demonstrează faptul că industria alimentară conduce alte câteva industrii cum ar fi spre exemplu supermarketurile și hipermarketurile care au cea mai mare cota de piață în ceea ce privește vânzările de produse alimentare.<sup>28</sup>

Procesul de producție din industria alimentară cuprinde diverse tehnici de păstrare și ambalare, precum conservarea și congelarea. Sectorul de producție nu include activitățile agricole precum producția culturilor, creșterea animalelor sau serviciile alimentare, cum ar fi prepararea meselor sau gustărilor la comanda clienților pentru a fi servite imediat.

Lanțul valoric de la producția alimentară la consum cuprinde următoarele părți interesate și activități:<sup>29</sup>

- ❖ *producătorii* – produc materiile prime necesare desfășurării activității;
- ❖ *procesatorii* – prelucrează, produc, și comercializează produsele alimentare utilizând materia primă de la producători;
- ❖ *distribuitorii* – comercializează și vând produse alimentare cu diferite grade de prelucrare;
- ❖ *consumatorii* - achiziționează și consumă alimentele.

Principalele surse de aprovizionare ale acestui sector sunt industria agricolă și importurile de materii prime. Produsele finite sunt distribuite prin intermediul a 3 canale importante: comerțanții cu amănuntul; gastronomia; exporturile. Pentru a evidenția importanța industriei alimentare în România, autorii au realizat analiza S.W.O.T. a acestui subsector, prezentată în *Figura nr. 1*.

<sup>26</sup> CAEN Revizuit 2: Clasificarea activităților din economia națională: Note explicative: Ed A 2-A, Rev. București, Monitorul Oficial R.A., pp. 48-121

<sup>27</sup> Duhlicher A. (2010), „Industria de panificație, locul, rolul și utilitatea ei în viața social- economică a comunității”, Universitatea Tehnică A Moldovei, Chișinău, p. 53

<sup>28</sup> Food industry market research reports, analysis and trends, <https://www.marketresearchreports.com/food>, [accesat la 12.03.2022]

<sup>29</sup> OECD(2016), OECD Competition Assessment Reviews Romania, OECD Publishing, Paris, p, 212



**Figura 1. Analiza S.W.O.T. a industriei alimentare din România**

Sursă: date prelucrate după: Department for Agriculture, Nature and Food Quality, Embassy of the Kingdom of the Netherlands (2009), *The Romanian Food Sector and the Use of EU Funds for Investments*, p. 36

Această analiză demonstrează faptul că industria alimentară are perspective mari pentru viitor, iar țara noastră încearcă din greu să se restabilească din punct de vedere economic.

O mare amenințare a acestui sector este dată de plecarea specialiștilor în domeniu, a celor cu studii superioare, în căutarea unor locuri de muncă mai bine plătite sau pentru a-și crea un viitor mai bun decât în țara natală.

### **Evoluția și structura entităților de cofetărie – patiserie din România**

Industria produselor de cofetărie-patiserie este un sector esențial al economiei naționale și principalul consumator al cerealelor obținute din producția agricolă. Aceasta se dezvoltă în mod constant, mai ales datorită modernizării proceselor de producție, cunoscând faptul că o mare parte din companiile producătoare nu dispun de mijloace moderne de producție. Acest aspect este principalul obstacol pentru ca aceste entități să concureze cu cele care au implementat deja sisteme de producție foarte avansate unde se pot observa în timp real atât creșterea producției cât și a productivității muncii.<sup>30</sup>

Deși consumul de pâine este în scădere, piața industriei de panificație este în continuă creștere.

<sup>30</sup>Cucui I., Damian D. F., Rezumatul tezei de doctorat: „Evaluarea calității informației financiar contabile în entitățile economice din industria de morărit și panificație”, <https://www.scoaladoctorala.valahia.ro/wp-content/uploads/2019/03/RezumatTezaDamianDorianfinal.pdf>, [accesat la 11.02.2022]

### Topul entităților de cofetărie – patiserie din județul Suceava și Botoșani

Euroregiunea „Prutul de sus” este definită ca un spațiu integrat cu politici specifice pentru fiecare sector de activitate și deține importante resurse economice, sociale, culturale și demonstrează un caracter dinamic aparte. Partea românească a acestei euroregiuni este formată din județele Botoșani și Suceava.<sup>31</sup> Industria alimentară din Regiunea Nord-Est a beneficiat de o pondere destul de ridicată a populației ocupate, însă este în continuare un sector bazat pe produse ce dețin o valoare adăugată scăzută.

În județele Botoșani și Suceava majoritatea întreprinderilor din sectorul industriei produselor de cofetărie-patiserie sunt IMM-uri. Conform datelor de pe INSSE, în anul 2019, s-au înregistrat 5190 unități active în acest domeniu la nivel național, dintre care doar 3,81% își desfășoară activitatea în județele Botoșani și Suceava. În tabelele (Tabel 1, Tabel 2, Tabel 3) sunt prezentați top 10 jucători activi în subsectorul produselor de panificație din județele Botoșani și Suceava din punct de vedere al cifrei de afaceri, al numărului de angajați, și al profitului din anul 2019.

**Tabel 1. Top 10 entități de cofetărie-patiserie din punct de vedere al cifrei de afaceri**

Nr. Crt.	Botoșani	CA (mil. Lei)	Suceava	CA (mil. Lei)
1.	SC Casa Pâinii SRL	15,4	SC Mărțișorul Com SRL	38,5
2.	SC Vatra Domnească SRL	10,5	SC Alessia Star SRL	7,9
3.	SC Lival Import-Export SRL	9,5	SC Cozonac Bujor SRL	7,6
4.	SC Ridacom SRL	6,2	SC Belpan SRL	7
5.	SC Emy Junior SRL	5,6	SC Paine la Larisa SRL	6,5
6.	SC Moldopan Concept Solution SRL	5,1	SC Scala SRL	5
7.	SC Pizza Com SRL	4,2	SC Cofetăria Bristena SRL	4,8
8.	SC Tomicom Plus SRL	4,1	SC Star Hellen SRL	4,3
9.	SC Petrom SRL	3,6	SC Parisien A La Vys SRL	4,2
10.	SC Romarga Company SRL	3,5	SC Panvio SRL	4

Sursă: <https://www.topfirme.com/caen/1071/>, [accesat la 15.01.2022]

Din punct de vedere al cifrei de afaceri, cele mai profitabile firme din domeniul fabricării produselor de cofetărie și patiserie proaspete sunt SC Casa pâinii SRL și SC Mărțișorul Com SRL. După cum putem observa, cifra de afaceri a societății Mărțișorul Com SRL depășește de cel puțin două ori cifra de afaceri a societății Casa Pâinii SRL. Pe ultimele locuri ale clasamentului se situează societățile Romarga Company SRL și Panvio SRL, cu o cifră de 3,5, respectiv 4 milioane de lei.

**Tabel 2. Top 10 entități de cofetărie-patiserie din punct de vedere al numărului de angajați**

Nr. Crt.	Botoșani	Număr angajați	Suceava	Număr angajați
1.	SC Casa Pâinii SRL	115	SC Mărțișorul Com SRL	164
2.	SC Vatra Domnească SRL	105	SC Scala SRL	136
3.	SC Lival Import-Export SRL	49	SC Paine La Larisa SRL	78
4.	SC Ridacom SRL	45	SC Belpan SRL	69
5.	SC Pizza Com SRL	40	SC Ambianta Com SRL	57
6.	SC Petrom SRL	32	SC Buzdea Com SRL	50
7.	SC Panex Distribuție SRL	26	SC Cofetaria Bristena SRL	45
8.	SC Romarga Company SRL	26	SC Panvio SRL	44
9.	SC Emy Junior SRL	25	SC Alessia Star SRL	43
10.	SC Auto Iosif SRL	25	SC Damone SRL	42

Sursă: <https://www.topfirme.com/caen/1071/>, [accesat la 15.01.2022]

<sup>31</sup>Voicilaș D. M. (2017), „OPPORTUNITIES AND THREATS IN NORTH EASTERN ROMANIA – SWOT ANALYSIS IN SUCEAVA AND BOTOȘANI COUNTIES”, *Agricultural Economics and Rural Developments, New Series, Years XIV, No.2*, pp. 175-184

În ceea ce privește numărul de angajați, primul loc, în topul entităților de cofetărie-patiserie este ocupat de aceleași firme din topul anterior. Putem observa că atât în județul Botoșani cât și în Suceava predomină întreprinderile mici și există foarte puține întreprinderi mijlocii în acest domeniu.

**Tabel 3. Top 10 entitățile de cofetărie- patiserie din punct de vedere al profitului**

<i>Nr. Crt.</i>	<i>Botoșani</i>	<i>Profit (mil. Lei)</i>	<i>Suceava</i>	<i>Profit (mil. Lei)</i>
1.	SC Ridacom SRL	1,9	SC Mărțișorul Com SRL	4,1
2.	SC Pizza Com SRL	0,86	SC Alessia Star SRL	2,4
3.	SC Vatra Domnească SRL	0,82	SC Cozonac Bujor SRL	1,6
4.	SC Panservice Carcea SRL	0,61	SC Bropane SRL	0,63
5.	SC Lival Import-Export SRL	0,56	SC Nel-Cost SRL	0,61
6.	SC Panex Distribuție SRL	0,35	SC Scala SRL	0,57
7.	SC Cozonac Domnesc SRL	0,33	SC Belpan SRL	0,52
8.	SC Emy Junior SRL	0,28	SC Naomi & Daria SRL	0,41
9.	SC Malu Comprest SRL	0,27	SC Passa Tempo SRL	0,41
10.	Societatea Agricolă „Panagro”	0,26	SC Astar Serv SRL	0,31

Sursă: <https://www.topfirme.com/caen/1071/>, [accesat la 15.01.2022]

În ceea ce privește profitul, primul loc a fost ocupat de către societatea Ridacom SRL și Mărțișorul Com SRL. De asemenea, putem observa faptul că SC Casa Pâinii SRL nu se află în acest top, ceea ce înseamnă că are un profit mai mic de 0,26 milioane lei.

### **Organizarea activității de producție în cadrul entităților economice și a celor de cofetărie-patiserie**

Organizarea activității de producție presupune o serie de măsuri și activități privind stabilirea, alegerea și coordonarea, în anumite condiții tehnice, a mijloacelor de producție și a forței de muncă, în scopul obținerii unor produse de calitate.<sup>32</sup> Spre exemplu: pregătirea procesului de producție, planificarea fluxului de operațiuni, asamblarea mijloacelor de producție, depozitarea materiilor prime, consumabilelor sau a produselor finite.

Procesul de producție se referă la transformarea resurselor în rezultate care au o anumită valoare (bunuri și servicii). Acesta este tipic sectorului secundar și de industrie, este strâns legată de planificare, logistică și managementul calității.

Trei factori importanți, depind în procesul de producție și anume: natura, capitalul și munca omului. Rolul acestora diferă în cadrul activității de producție, iar prin consumul lor rezultă cheltuielile de producție. Natura este reprezentată de spațiul care asigură desfășurarea procesului de producție, iar consumul se urmărește valoric prin costul de achiziție al acestuia, valoarea legală și valoarea la cost de producție a amenajărilor realizate pe cont propriu sau prin investiții.<sup>33</sup>

Munca constituie cel mai important factor de producție și are rolul de a uni primii doi factori în scopul creării de noi valori, rezultând astfel cheltuielile cu salariile.

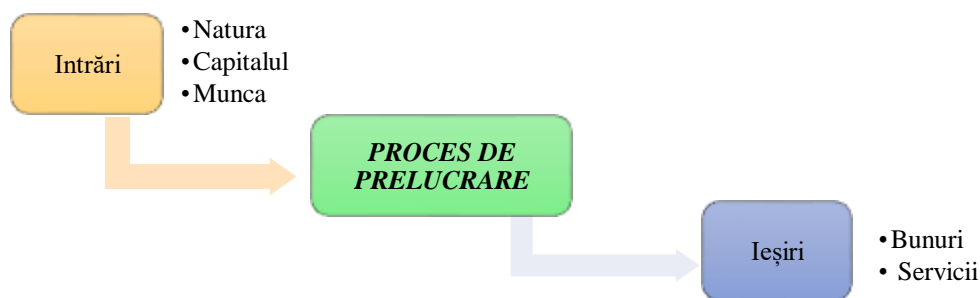
Schema procesului de producție este prezentată în Figura nr. 2.

Intrările reprezintă începutul procesului de producție în care natura, capitalul și munca sunt combinate de antreprenori pentru a obține bunuri și servicii economice.

În procesul de producție managerul este preocupat de utilizarea eficientă, tehnică și economică a resurselor, iar firma este interesată fie să minimizeze costul de producție pentru un anumit nivel de producție sau să maximizeze producția care poate fi atinsă cu un anumit nivel de cost. În acest fel este satisfăcut un număr mai mare de nevoi prin utilizarea aceleiași resurse.

<sup>32</sup>Baciu A.T. (2001), *COSTURILE – ORGANIZARE, PLANIFICARE, CONTABILITATE, CALCULAȚIE, CONTROL ȘI ANALIZĂ*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, p.37

<sup>33</sup>Oprea C., Man M., Nedelcu M. V.(2008), *Contabilitate managerială*, Editura Didactică și Pedagogică, București, p. 9



**Figura 2. Schema procesului de producție**

*Sursă: Prelucrare proprie*

Costul de producție este influențat de următorii factori: volumul producției, nivelul calitativ al produselor, prețurile factorilor de producție, eficiența personalului și a echipamentelor tehnologice, modul de organizare a activității de producție etc.

Problema reducerii costului de producție este o problemă acută, dacă avem în vedere faptul că una din problemele globale ale lumii contemporane este caracterul limitat al resurselor de materii prime și energetice, care îndeamnă la raționalizare sporită și utilizarea responsabilă a acestora.<sup>34</sup> Acest lucru se poate remedia în faza de prelucrare a materiilor prime și a materialelor prin înlocuirea acestora cu alternative mai ieftine, de aceeași calitate, pentru a preveni epuizarea mai rapidă a acestora și prin utilizarea energiei regenerabile.

Costul de producție este reprezentat de costul de exploatare a diviziei de producție a unei întreprinderi.<sup>35</sup> Importanța înțelegerii acestui cost de către managerii entităților este dată de faptul că ceea ce în unele cazuri poate fi considerat preț de vânzare, în alte cazuri poate fi recunoscut ca preț de achiziție a bunurilor sau serviciilor.

Industria produselor de cofetărie-patiserie constă în combinarea proceselor de desfacere a mărfurilor cu cele de producție a produselor de cofetărie-patiserie în laboratoarele proprii.

Procesul de producție cuprinde realizarea produselor de cofetărie-patiserie și vânzarea acestora în magazinele proprii, în timp ce procesul de desfacere a mărfurilor face referire la aprovizionarea, depozitarea și vânzarea mărfurilor sau a produselor finite realizate.

O altă particularitate a acestor entități constă în faptul că ele sunt dimensionate în funcție de condițiile materiale de care dispun, precum și de nivelul de confort și servire.<sup>36</sup>

Entitățile de cofetărie-patiserie sunt structurate astfel: depozite de materii prime, secții de producție. Prețurile folosite pentru sectorul de producție desfășurat în laboratoarele de cofetărie este prețul materiei prime care reprezintă costul prăjiturii. Ținând cont de materia primă prevăzută în rețetar, prețul de livrare se calculează ținând cont de costul prăjiturilor la preț de materie primă; la care se adaugă restul cheltuielilor directe și indirecte și o cotă de beneficiu.<sup>37</sup>

Principalele etape ale procesului tehnologic de producție a produselor de cofetărie-patiserie sunt prezentate în *Figura nr. 3.*, după cum urmează:

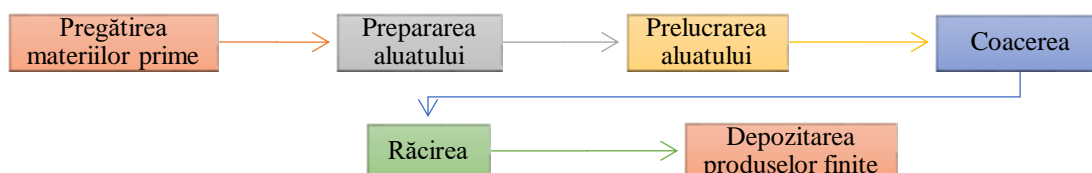
<sup>34</sup>Părvu F. (1999), *Costuri și fundamentarea deciziilor*, Editura Economică, București, p. 31

<sup>35</sup>The Institute of Company Secretaries of India (2017), *Executive programme -Cost and management accounting*, ICSI House, New Delhi, p. 12

<sup>36</sup>Sucală L., Dumbravă P., Pop I. (2003), *Contabilitate de gestiune*, Editura Presa Universitară, Cluj-Napoca, p. 179

<sup>37</sup>*Ibidem*, p. 183





**Figura 3. Procesul tehnologic de producție a produselor de cofetărie-patiserie**

*Sursă: prelucrare proprie*

Producția produselor de cofetărie- patiserie se realizează pe baza comenzilor primite de la clienți. După primirea lor se calculează necesarul de materii prime pentru a se realiza aprovizionarea. Prelucrarea materiilor prime se face cu ajutorul mijloacelor fixe, a personalului și a factorilor care au o influență directă și indirectă a activității de producție. În urma acestei operațiuni vor rezulta semifabricate, produse în curs de execuție, produse finite și, în cele din urmă, produse derivate ce vor fi folosite de entitate în alte scopuri, respinse sau revândute.

Produsele semifinite sunt acele produse care au atins cel puțin o etapă de fabricație și sunt destinate să intre în altă etapă a procesului de producție.<sup>38</sup> Produsele finite sunt cele care au parcurs toate fazele procesului de fabricație și nu mai necesită alte prelucrări în cadrul entității deoarece au trecut toate probele de calitate și au fost depozitate urmând a fi distribuite pe piața.<sup>39</sup>

#### **Monitorizarea activității de producție și organizarea lucrărilor de calculație a costurilor la S.C. Casa Pâinii S.R.L. și S.C. Belpan S.R.L.**

Societățile comerciale Casa Pâini S.R.L. și Belpan S.R.L. sunt societăți juridice române, ambele având forma juridică de societăți cu răspundere limitată. Prima societate are sediul în județul Botoșani, iar de-a doua în județul Suceava. Cele două societăți au ca obiect principal de activitate fabricarea pâinii, fabricarea prăjiturilor și a produselor proaspete de patiserie – cod CAEN 1071. Activitatea societăților se desfășoară în conformitate cu legislația românească și prevederile legale din actul constitutiv, sunt înregistrate în scopuri de TVA și realizează operațiuni ce se taxează cu cota standard de TVA de 9%.

În funcție de cererea și numărul consumatorilor de produse de panificație de pe piața, cele două entități realizează cantitățile necesare de produse finite. Realizarea acestora se va efectua conform rețetelor de fabricație din rețetare. Fișele tehnologice de obținere a produselor finite sunt întocmite de către tehnicienii în activități gastronomice, brutari sau inginerii acestor unități.

În cadrul acestor fișe se vor preciza: *principalele caracteristici ale materiilor prime; necesarul de materii prime și auxiliare ce trebuie date în consum pentru a obține produsele finite; pașii privind desfășurarea procesului tehnologic și cantitatea de produse ce vor fi realizate.*

#### **Modul de determinare al costului de producție pentru produsele obținute la cele două entități analizate**

Pentru a determina costul de producție vom lua în considerare 6 din produsele realizate cele două entități cu activitate în domeniul fabricării produselor de panificație și produselor de cofetărie-patiserie proaspete. Acestea sunt: prăjitură Figaro, savarină, cremșnit, cornuri cu gem, colaci moldovenești, pâine albă.

Rețetarele utilizate de către cele două entități pentru realizarea acestor produse sunt prezentate în *Tabelul 4. și Tabelul 5.* după cum urmează:

<sup>38</sup>Jellouli S. (2007-2008), *Comptabilite Analitique de Gestion, Chapitre 3: Les produits semi-finis, les produits en-cours et les produits derives*, 2<sup>me</sup>E-Com & E-Serv, ESCE-Manouba, p.1

<sup>39</sup>Mihalciuc C. (2015), *Organizarea contabilă de gestiune în entitățile economice. Ghid teoretico-aplicativ*, Ed. Didactică și Pedagogică, București, p. 112

**Tabel 4. Necesarul de materii prime pentru obținerea produselor finite din cadrul SC Casa pâinii SRL**

SC CASA PÂINII SRL								
Materii prime	UM	Prăjitură Figaro	Savarine	Cremșnit	Cornuri cu gem	Colaci moldovenești	Pâine albă	TOTAL
Făină	g	1.800	2.200	1.900	6.000	7.800	26.000	45.700
Ouă	buc	16	6	20	22	18	-	82
Zahăr	g	1.900	3.225	1.400	900	350	400	8.175
Lapte	ml	-	1.500	4.000	2.400	1.00	-	8.000
Unt	g	250	-	1.000	-	-	-	1.250
Ulei	ml	650	250	-	450	150	-	1.500
Gem	g	600	350	-	3.500	-	-	4.450
Drojdie	g	-	150	-	300	150	600	1.200
Frișca lichidă	ml	-	2.500	-	-	-	-	2.500
Sare	g	-	60	41	60	100	600	861
Esențe/Arome	ml	50,5	253	0,1	1	-	-	304,6
Miez de nucă	g	1.100	-	-	-	-	-	1.100
Biscuiți	g	-	-	-	200	-	-	200
Apă	ml	-	5.400	400	-	-	17.000	22.800

**Tabel 5. Necesarul de materii prime pentru realizarea produselor SC Belpan SRL**

SC BELPAN SRL								
Materii prime	UM	Prăjitură Figaro	Savarine	Cremșnit	Cornuri cu gem	Colaci moldovenești	Pâine albă	TOTAL
Făină	g	2.000	2.400	2.100	6.200	8.000	26.500	47.200
Ouă	buc	15	5	19	21	17	-	77
Zahăr	g	2.025	3.350	1.525	1.025	475	450	8.850
Lapte	ml	-	1.500	4.000	2.400	100	-	8.000
Unt	g	300	-	1.000	-	-	-	1.300
Ulei	ml	600	200	-	400	100	-	1300
Gem	g	650	400	-	3.550	-	-	4.600
Drojdie	g	-	150	-	300	150	600	1.200
Frișcă lichidă	ml	-	2.700	-	-	-	-	2.700
Sare	g	-	60	41	60	100	600	861
Esențe/arome	ml	52	254,5	2	2,5	-	-	311
Miez de nucă	g	1.200	-	-	-	-	-	1.200
Biscuiți	g	-	-	-	210	-	-	210
Apă	ml	-	5.400	400	-	-	17.300	23.100

Pentru a realiza produse finite de calitate și a diminua pierderile sunt necesare materii prime de calitate superioară. Așadar aprovizionarea celor două entități cu materii prime și consumabile se realizează de la furnizori acreditați și despre care entitățile dețin suficiente informații referitoare la calitatea produselor și prețul de vânzare oferit de către aceștia pe piață.

Prețul mediu de achiziție al acestor materii prime și consumabile este detaliat pe fiecare componentă a produselor în *Tabelul 6*, după cum urmează:

**Tabel 6.: Prețul mediu de achiziție**

Materii prime și consumabile	U.M	SC CASA PÂINII SRL		SC BELPAN SRL	
		Preț (lei)	Preț/g., ml.	Preț (lei)	Preț/ g., ml.
<i>Făina albă</i>	kg	2	0,002	2	0,002
<i>Ouă</i>	buc	0,6	0,6	0,5	0,5
<i>Lapte</i>	l	3	0,003	2	0,002
<i>Zahăr</i>	kg	2	0,002	3	0,003
<i>Unt</i>	kg	15	0,015	12	0,012
<i>Ulei</i>	l	7	0,007	5	0,005
<i>Gem</i>	kg	15	0,015	10	0,01
<i>Drojdie</i>	kg	6	0,006	6	0,006
<i>Frișcă lichidă</i>	l	10	0,01	12	0,012
<i>Sare</i>	kg	1	0,001	1	0,001
<i>Esențe</i>	l	25	0,025	24	0,024
<i>Miez de nucă</i>	kg	35	0,035	30	0,03
<i>Apă</i>	l	1	0,001	1	0,001
<i>Biscuiți</i>	kg	10	0,01	12	0,012

După cum putem observa în tabelul anterior, cea mai scumpă materie primă este miezul de nucă, acesta având un cost de achiziție de 35 de lei, respectiv 30 de lei în cadrul celor două entități iar cea mai puțin costisitoare sunt ouăle. Cheltuielile efectuate cu materiilor prime influențează destul de mult calitatea și prețul de vânzare al produselor finite, astfel că, un produs realizat cu materii prime de slabă calitate va avea un preț mai mic față de un produs realizat cu materii prime de o calitate superioară.

În cadrul SC Casa pâinii SRL și SC Belpan SRL avem următoarea structură a cheltuielilor prezentată în *Tabelul 7.:*

**Tabel 7. Structura cheltuielilor pentru anul 2020**

Nr crt.	Elemente de cheltuieli	Valoare (lei)	SC Casa Pâinii SRL	SC Belpan SRL
<b>I</b>	<b>Cheltuieli directe de producție</b>	lei		
	Cheltuielile cu materii prime	lei	3.558.500	3.085.700
	Cheltuielile cu salariile muncitorilor direct productivi	lei	1.510.220	1.040.500
<b>II</b>	<b>Cheltuieli indirecte de producție</b>	lei		
	Cheltuieli materiale indirecte	lei	1.380.000	750.000
	Cheltuieli cu întreținerea echipamentelor și utilajelor (CIFU)	lei	32.300	45.000
	Cheltuieli cu amortizarea cuptoarelor	lei	3.956.000	92.000
	Cheltuieli cu energia electrică	lei	305.000	19.800
	Cheltuielile cu salariile inginerilor din secția de producție (CGS)	lei	1.100.000	600.400
<b>III</b>	<b>Cheltuieli generale de administrație</b>	lei		
	Cheltuieli cu salariile directorilor	lei	920.000	402.200
	Cheltuieli cu materiale indirecte	lei	653.301	426.000
	Cheltuieli cu amortizarea mașinilor directorilor	lei	1.750.906	47.000
	Cheltuieli cu energia electrică	lei	145.100	4.000
<b>III</b>	<b>Cheltuieli de desfacere</b>	lei		
	Cheltuieli cu salariile distribuitorilor	lei	613.800	316.500
	Cheltuieli cu materiale indirecte	lei	350.000	200.000

	Cheltuieli cu amortizarea mașinilor de transport marfă	lei	645.000	30.500
	Cheltuieli cu energia electrică	lei	69.000	2.000
	Cheltuieli cu publicitatea	lei	33.700	36.996
	<b>TOTAL CHELTUIELI</b>	lei	<b>17.022.827</b>	<b>7.098.596</b>

După cum putem observa, cheltuielile SC Casa Pâinii SRL devansează cu aproximativ 10 milioane de lei pe cele ale SC Belpan SRL. Cele mari cheltuieli realizate de către cele două entități sunt cu aprovizionarea și prelucrarea materiilor prime și salariul muncitorilor din producție.

Delimitarea acestor cheltuieli pe cele două secții ale entităților și pe cele 6 produse alese în cadrul celor două entități este prezentată în *Tabelul 8. și Tabelul 9.* astfel:

**Tabel 8. Situația cheltuielilor pe secții și pe produse finite în cadrul SC Casa Pâinii SRL**

SC CASA PÂINII SRL								
Nr. Crt.	Cheltuieli	Secția de cofetărie			Secția de patiserie			TOTAL
		Prăjitura Figaro	Savarină	Cremșnit	Cornuri cu gem	Colaci moldovenești	Pâine albă	
<b>I</b>	Cheltuieli directe din care:	1.398.000	1.105.000	690.000	980.000	507.000	388.720	5.068.720
	Cheltuielile cu materii prime	928.000	785.000	440.000	780.000	357.000	268.500	3.558.500
	Cheltuielile cu salariile muncitorilor direct productivi	470.000	320.000	250.000	200.000	150.000	120.220	1.510.220
<b>II</b>	Cheltuieli indirecte de producție	3.703.000			3.070.300			6.773.300
<b>III</b>	Cheltuieli generale de administrație	1.845.000			1.624.307			3.469.307
<b>IV</b>	Cheltuieli de desfacere	985.000			726.500			1.711.500

**Tabel 9. Situația cheltuielilor pe secții și pe produse finite în cadrul SC Belpan SRL**

SC BELPAN SRL								
Nr. Crt.	Cheltuieli	Secția de cofetărie			Secția de patiserie			TOTAL
		Prăjitura Figaro	Savarină	Cremșnit	Cornuri cu gem	Colaci moldovenești	Pâine albă	
<b>I</b>	Cheltuieli directe din care:	1.260.000	850.400	580.700	685.000	400.100	350.000	4.126.200
	Cheltuielile cu materii prime	940.000	650.400	420.200	545.000	280.100	250.000	3.085.700
	Cheltuielile cu salariile muncitorilor direct productivi	320.000	200.000	160.500	140.000	120.000	100.000	1.040.500
<b>II</b>	Cheltuieli indirecte de producție	857.000			650.200			1.507.200
<b>III</b>	Cheltuieli generale de administrație	465.000			414.200			879.200
<b>IV</b>	Cheltuieli de desfacere	325.540			260.456			585.996

La formarea costului de producție contribuie și cheltuielile indirecte. În cadrul entităților acestea sunt divizate la nivel de secție astfel:

- În cadrul SC Belpan SRL secția de cofetărie deține aproximativ 56,8% din cheltuielile indirecte ale firmei, în timp ce secția de patiserie deține doar 43,18% din aceste cheltuieli;
- În cadrul SC Casa Pâinii SRL secției de cofetărie îi sunt atribuite 54,7% din cheltuielile indirecte, iar secției de patiserie 45,3% din acestea.

Formarea costului de producție se realizează prin însumarea cheltuielilor directe și a celor indirecte. Acest lucru este ilustrat la nivel de firmă și pe fiecare produs în parte în *Tabelul 10.* și *Tabelul 11.*, după cum urmează:

**Tabel 10. Formarea costului de producție în cadrul SC Casa Pâinii SRL**

SC CASA PÂINII SRL						
Elemente de cheltuieli Produse finite		Cheltuieli directe din care:		Total cheltuieli directe	Cheltuieli indirecte	Cost de producție
		Cheltuieli cu materiile prime directe	Cheltuieli cu salariile muncitorilor			
Secția de cofetărie	Prăjitura Figaro	928.000	470.000	1.398.000	1.621.295	3.019.295
	Savarină	785.000	320.000	1.105.000	1.281.495	2.386.495
	Cremșnit	440.000	250.000	690.000	800.210	1.490.210
<b>Total secție</b>		<b>2.153.000</b>	<b>1.040.000</b>	<b>3.193.000</b>	<b>3.703.000</b>	<b>6.896.000</b>
Secția de patiserie	Cornuri cu gem	780.000	200.000	980.000	1.604.127	2.584.127
	Colaci moldovenești	357.000	150.000	507.000	829.890	1.336.890
	Pâine albă	268.500	120.220	388.720	636.282	1.025.002
<b>Total secție</b>		<b>1.405.500</b>	<b>470.220</b>	<b>1.875.720</b>	<b>3.070.300</b>	<b>4.946.020</b>
<b>TOTAL</b>		<b>3.558.500</b>	<b>1.510.220</b>	<b>5.068.720</b>	<b>6.773.300</b>	<b>11.842.020</b>

**Tabel 11. Formarea costului de producție în cadrul SC Casa Pâinii SRL**

SC BELPAN SRL						
Elemente de cheltuieli Produse finite		Cheltuieli directe din care:		Total cheltuieli directe	Cheltuieli indirecte	Cost de producție
		Cheltuieli cu materiile prime directe	Cheltuieli cu salariile muncitorilor			
Secția de cofetărie	Prăjitura Figaro	940.000	320.000	1.260.000	401.256	1.661.256
	Savarină	650.400	200.000	850.400	270.816	1.121.216
	Cremșnit	420.200	160.500	580.700	184.928	765.628
<b>Total secție</b>		<b>2.010.600</b>	<b>680.500</b>	<b>2.691.100</b>	<b>857.000</b>	<b>3.548.100</b>
Secția de patiserie	Cornuri cu gem	545.000	140.000	685.000	310.353	995.353
	Colaci moldovenești	280.100	120.000	400.100	181.273	581.373
	Pâine albă	250.000	100.000	350.000	158.574	508.574
<b>Total secție</b>		<b>1.075.100</b>	<b>360.000</b>	<b>1.435.100</b>	<b>650.200</b>	<b>2.085.300</b>
<b>TOTAL</b>		<b>3.085.700</b>	<b>1.040.500</b>	<b>4.126.200</b>	<b>1.507.200</b>	<b>5.633.400</b>

În cadrul celor două entități s-au obținut următoarele cantități de produse finite evidențiate în Tabelul 12:

**Tabel 12. Cantitățile de produse finite realizate la cele două entități**

Produs finit	UM	SC Casa Pâinii SRL	SC Belpan SRL
<i>Prăjitură Figaro</i>	buc.	1.100.000	790.000
<i>Savarină</i>	buc.	1.050.000	840.000
<i>Cremșnit</i>	buc.	1.052.000	520.000
<i>Cornuri cu gem</i>	buc.	1.658.000	980.000
<i>Colaci moldovenești</i>	buc.	1.650.000	940.000
<i>Pâine albă</i>	buc.	1.550.000	1.230.000

Costul de producție unitar pentru fiecare produs în parte se va determina prin raportarea costului de producție la cantitatea de produse finite obținute. Astfel vom obține următoarele rezultate evidențiate în Tabelul 13.

**Tabel 13. Costul de producție unitar**

Produs finit	SC Casa pâinii SRL			SC Belpan SRL		
	Cost de producție	Cantitate obținută	Cost unitar	Cost de producție	Cantitate obținută	Cost unitar
<i>Prăjitură Figaro</i>	3.019.295	1.100.000	2,74	1.661.256	790.000	2,10
<i>Savarină</i>	2.386.495	1.050.000	2,27	1.121.216	840.000	1,33
<i>Cremșnit</i>	1.490.210	1.052.000	1,42	765.628	520.000	1,47
<i>Cornuri cu gem</i>	2.584.127	1.658.000	1,56	995.353	980.000	1,02
<i>Colaci moldovenești</i>	1.336.890	1.650.000	0,81	581.373	940.000	0,62
<i>Pâine albă</i>	1.025.002	1.550.000	0,66	508.574	1.230.000	0,41

Analizând tabelul de mai sus, putem observa faptul că SC Casa Pâinii SRL are un cost de producție unitar mai ridicat în comparație cu SC Belpan SRL, dar și un volum de producție superior acesteia.

#### **Modul de formare al costului complet comercial pentru produsele entităților**

Costul complet comercial constituie efortul pe care îl realizează un producător pentru a vinde produsul pe piață. Acesta este format prin adăugarea la costul de producție a cheltuielilor generale de administrație și a celor de desfacere.

În cadrul SC Casa Pâinii SRL și SC Belpan SRL acesta este evidențiat atât la nivel de produs, cât și la nivel de secție de producție și de întreprindere.

La nivel de unitate de produs acesta este determinat ca raport între valoarea costului comercial și volumul produselor obținute.

Prezentarea în detaliu a costului complet comercial și a costului unitar comercial în cadrul celor două entități este evidențiată în Tabelul 14. și Tabelul 15. după cum urmează:

**Tabel 14. Formarea costului complet comercial la SC Casa Pâinii SRL**

SC CASA PĂINI SRL										
Nr. Crt	Elemente de cheltuieli	Secția de cofetărie			Total secție	Secția de patiserie			Total secție	Total
		Prăjitura Figaro	Savarină	Cremșnit		Cornuri cu gem	Colaci moldovenești	Pâine albă		
I	Cost de producție	3.019.295	2.386.495	1.490.210	6.896.000	2.584.127	1.336.890	1.025.002	4.946.020	11.842.020
	Cantitate obținută	1.100.000	1.050.000	1.052.000	3.202.000	1.658.000	1.650.000	1.550.000	4.858.000	8.060.000
	Cost unitar de producție	2,74	2,27	1,42	-	1,56	0,81	0,66	-	-

<b>II</b>	Cheltuieli generale de administrație	682.873	651.834	653.075	1.987.783	555.279	552.599	519.108	1.626.986	3.614.769
<b>III</b>	Cheltuieli de desfacere	364.569	347.998	348.661	1061.228	248.358	247.160	232.180	727.698	1.788.926
	<b>Cost complet comercial</b>	4.066.738	3.386.327	2.491.946	9.945.011	3.387.764	2.136.650	1.776.291	7.300.705	17.245.715
	<b>Cost unitar comercial</b>	3,70	3,23	2,37	-	2,04	1,29	1,15	-	-

Tabel 15. Formarea costului complet comercial la SC Belpan SRL

SC BELPAN SRL										
Nr. Crt	Elemente de cheltuieli	Secția de cofetărie			Total secție	Secția de patiserie			Total secție	Total
		Prăjitura Figaro	Savarină	Cremșnit		Cornuri cu gem	Colaci moldovenești	Pâine albă		
<b>I</b>	Cost de producție	1.661.256	1.121.216	765.628	3.548.100	995.353	581.373	508.574	2.085.300	5.633.400
	Cantitate obținută	790.000	840.000	520.000	2.150.000	980.000	940.000	1.230.000	3.150.000	5.300.000
	Cost unitar de producție	2,10	1,33	1,47	1,65	1,02	0,62	0,41	0,66	1,06
<b>II</b>	Cheltuieli generale de administrație	123.604	131.427	81.359	336.390	83.694	80.278	105.045	269.016	605.406
<b>III</b>	Cheltuieli de desfacere	86.533	92.010	56.959	235.502	52.628	50.480	66.054	169.162	404.664
	<b>Cost complet comercial</b>	1.871.393	1.344.653	903.946	4.119.991				2.523.479	6.643.470
	<b>Cost unitar comercial</b>	2,37	1,60	1,74	-	1,15	0,76	0,55	-	-

Din tabelele anterioare avem următoarea sinteză în ceea ce privește costul complet comercial și costul unitar comercial (Tabel 16):

Tabel 16. Costul complet comercial și costul unitar comercial pentru produsele celor două entități

Produs finit	SC Casa Pâinii SRL		SC Belpan SRL	
	Cost complet comercial	Cost unitar comercial	Cost complet comercial	Cost unitar comercial
<i>Prăjitura Figaro</i>	4.066.738	3,70	1.871.393	2,37
<i>Savarine</i>	3.386.327	3,23	1.344.653	1,60
<i>Cremșnit</i>	2.491.946	2,37	903.946	1,74
<i>Cornuri cu gem</i>	3.387.764	2,04	1.131.675	1,15
<i>Colaci moldovenești</i>	2.136.650		712.131	0,76
<i>Pâine albă</i>	1.776.291	1,15	679.673	0,55

Diferența în ceea ce privește costul complet comercial este destul de mare între cele două entități. Putem observa că pentru realizarea produselor SC Casa Pâinii SRL s-au efectuat cheltuieli de două ori mai mari decât pentru cele ale firmei concurente.

**Determinarea rezultatelor generate de fiecare produs analizat**

În cadrul celor două entități avem următoarea situație cu privire la cantitatea produsă, cantitatea vândută și prețul de vânzare al produselor finite:

**Tabel 17. Situația producției și a produselor finite în cadrul celor două entități**

Denumire produs	SC CASA PÂINII SRL			SC BELPAN SRL		
	Cantitate produsă	Cantitate vândută	Preț de vânzare	Cantitate produsă	Cantitate vândută	Preț de vânzare
<i>Prăjitură Figaro</i>	1.100.000	996.000	3,74	790.000	407.000	3,10
<i>Savarină</i>	1.050.000	1.035.000	3,56	840.000	440.997	2,46
<i>Cremșnit</i>	1.052.000	464.700	2,84	520.000	340.500	2,36
<i>Cornuri cu gem</i>	1.658.000	837.000	2,70	980.000	479.760	1,79
<i>Colaci moldovenești</i>	1.650.000	651.000	1,70	940.000	450.000	1,34
<i>Pâine albă</i>	1.550.000	973.771	1,29	1.230.000	628.000	1,00
<b>TOTAL</b>	<b>8.060.000</b>	<b>4.957.471</b>	<b>-</b>	<b>5.300.000</b>	<b>2.746.257</b>	<b>-</b>

După cum putem observa în *Tabelul 17.*, SC Casa Pâinii SRL a produs o volum mult mai ridicat de produse finite față de entitatea concurentă, ceea ce înseamnă că deține o capacitate de producție mai mare decât aceasta. În ceea ce privește vânzările, raportându-ne la producția obținută de fiecare entitate, cel mai vândut produs în cadrul SC Casa Pâinii SRL este „Savarina” cu o contribuție în totalul produselor vândute de aproximativ 21%, iar cel mai slab vândute sunt „Cornurile cu gem” și „Colacii moldovenești”.

La SC Belpan SRL cel mai bine vândut produs este „Cremșnit-ul” în procent de 13,4%, iar cel mai slabă vânzare a avut-o produsul „Pâine albă”.

Chiar dacă prețurile de vânzare ale produselor SC Casa Pâinii depășesc destul de mult prețurile firmei concurente aceasta a vândut 61,5% din totalul producției în comparație cu SC Belpan SRL care a vândut doar 51,8%.

Vânzarea acestor produse finite către clienți depinde în mare măsură de prețul de vânzare al acestora, dar și de calitatea produsului și pretențiile consumatorilor. În funcție de aceste vânzări profitul entităților poate suferi modificări.

Rezultatele generate prin vânzarea produselor sunt prezentate detaliat în *Tabelul 18.* și *Tabelul 19.* ce urmează:

**Tabel 18. Calculul rezultatelor generate de fiecare produs al SC Casa Pâinii SRL**

SC CASA PÂINII SRL							
Denumire produs Elemente	Prăjitură Figaro	Savarină	Cremșnit	Cornuri cu gem	Colaci moldovenești	Pâine albă	TOTAL
Cifra de afaceri generată de fiecare produs	3.725.040	3.684.600	1.319.748	2.259.900	1.106.700	1.256.165	13.352.153
Preț de vânzare	3,74	3,56	2,84	2,70	1,70	1,29	-
Cantitatea de bucați vândute	996.000	1.035.000	464.700	837.000	651.000	973.771	4.957.471
Cost unitar de producție	2,74	2,27	1,42	1,56	0,81	0,55	-
Costul bunurilor vândute	2.733.834	2.352.403	658.270	1.304.532	527.464	539.523	8.116.027
Marja brută	991.206	1.332.197	661.478	955.368	579.236	716.642	5.236.126



<b>Cheltuielile generale de administrație</b>	509.051	775.993	559.956	569.345	452.127	602.836	3.469.307
<b>Cheltuieli de desfacere</b>	271.770	414.283	298.947	254.649	202.222	269.629	1.711.500
<b>Rezultat (profit)</b>	210.385	141.921	-197.426	131.373	-75.112	-155.823	55.319
<b>Profit/vânzări %</b>	6	4	-15	6	-7	-12	0,41

Tabel 19. Calculul rezultatelor generate de fiecare produs al SC Belpan SRL

SC BELPAN SRL							
Denumire produs Elemente	Prăjitură Figaro	Savarină	Cremșnit	Cornuri cu gem	Colaci moldovenești	Pâine albă	TOTAL
<b>Cifra de afaceri generată de fiecare produs</b>	1.261.700	1.084.853	803.580	858.770	603.000	628.000	5.239.903
<b>Preț de vânzare</b>	3,10	2,46	2,36	1,79	1,34	1,00	-
<b>Cantitatea de bucăți vândute</b>	407.000	440.997	340.500	479.760	450.000	628.000	2.746.257
<b>Cost unitar de producție</b>	2,10	1,33	1,47	1,02	0,62	0,41	-
<b>Costul bunurilor vândute</b>	855.862,26	588.634,37	501.339,14	487.275,88	278.316,91	259.662,33	2.971.091
<b>Marja brută</b>	405.838	496.218	302.241	371.495	324.683	368.338	2.268.812
<b>Cheltuielile generale de administrație</b>	128.297	195.575	141.127	145.184	115.293	153.724	879.200,00
<b>Cheltuieli de desfacere</b>	89.819	136.920	98.801	91.294	72.498	96.664	585.996,00
<b>Rezultat (profit)</b>	187.721	163.723	62.312	135.017	136.892	117.950	803.616,13
<b>Profit/vânzări %</b>	15	15	8	16	23	19	15,34

În cadrul SC Casa Pâinii SRL cel mai mare profit (6%) a fost adus de produsele „Prăjitură Figaro” și „Cornuri cu gem”. Produsele „Cremșnit”, „Colaci moldovenești” și „Pâine albă” au generat în medie o pierdere de aproximativ 12%, ceea ce a condus implicit și la scăderea considerabilă a profitului total al companiei. Cele mai mari încasări din vânzarea produselor finite au fost aduse de produsul „Savarină”, aducând o contribuție la totalul marjei brute de 1,33 de milioane de lei. Chiar dacă SC Casa Pâinii SRL are o cifră de afaceri ce devansează de aproximativ trei ori pe cea a SC Belpan SRL, aceasta are un profit de 15 ori mai mic. Datorită costurilor de producție scăzute și al prețului de vânzare ridicat al produselor „Colaci moldovenești” și „Pâine albă” acestea au generat cea mai mare contribuție la rata totală a profitabilității.

### Concluzii

Menținerea pe piața globală și dezvoltarea entităților economice este posibilă doar în cazul în care este realizat un nivel ridicat de competitivitate. Aceasta este influențată în mare măsură de deciziile managerilor cu privire la activitățile desfășurate de către firme.

În cadrul celor două entități analizate, cunoașterea în detaliu a componentelor costurilor este esențială pentru buna desfășurare a activității economice și pentru obținerea de profit. După cum am putut observa atât în partea teoretică, cât și în studiul de caz, procesul de producție implică

parcurgerea unor etape de ajungere a materiei prime la un produs finit. Pentru a determina costurile cu producerea acestora este necesară deținerea informațiilor cu privire la cheltuielile implicate în decursul ciclului de producție pe centre de cost. Partea practică din lucrare prezintă metodologic modul de formare a costului de producție și a costului complet comercial atât pentru fiecare din cele șase produse analizate, cât și pe fiecare din cele două entități.

Organizarea activității de producție în sectorul produselor de cofetărie-patiserie are propriile particularități, de aceea gestionarea costurilor în cadrul acestor entități beneficiază de o monitorizare mai riguroasă.

### Referințe bibliografice:

1. Baci A.T. (2001), Costurile – Organizare, Planificare, Contabilitate, Calculație, Control Și Analiză, Editura Dacia, Cluj-Napoca
  2. Constantinescu Gh., Sinigaglia L. C., Voineagu V., Isac-Maniu A., Jifcu G., Pietreanu M., Damachi A., (2008), CAEN Revizuit 2: Clasificarea activităților din economia națională: Note explicative: Ed A 2-A, Rev. București, Monitorul Oficial R.A.
  3. Department for Agriculture, Nature and Food Quality, Embassy of the Kingdom of the Netherlands (2009), The Romanian Food Sector and the Use of EU Funds for Investments
  4. Duhlicher A. (2010), „Industria de panificație, locul, rolul și utilitatea ei în viața social-economică a comunității”, Universitatea Tehnică A Moldovei, Chișinău
  5. Jellouli S. (2007-2008), Comptabilite Analytique de Gestion, Chapitre 3: Les produits semi-finis, les produits en-cours et les produits derives, 2emeE-Com & E-Serv, ESCE-Manouba
  6. Mihalciuc C. (2015), Organizarea contabilă de gestiune în entitățile economice. *Ghid teoretico-aplicativ*, Ed. Didactică și Pedagogică, București,
  7. OECD(2016), OECD Competition Assesment Reviews Romania, OECD Publishing, Paris
  8. Oprea C., Man M., Nedelcu M. V. (2008), Contabilitate managerială, Editura Didactică Și Pedagogică, București
  9. Pârvu F. (1999), Costuri și fundamentarea deciziilor, Editura Economică, București
  10. Popa R. A. (2015), ”Performance and sustainability in manufacturing sector from Romania”, Scientific Bulletin- Economic Sciences, Volume 14/ Issue 1
  11. Sucală L., Dumbravă P., Pop I. (2003), Contabilitate de gestiune, Editura Presa Universitară, Cluj-Napoca
  12. The Institute of Company Secretaries of India (2017), Executive programme -Cost and management accounting, ICSI House, New Delhi
  13. Voicilaș D. M, (2017), „OPPORTUNITIES AND THREATS IN NORTH EASTERN ROMANIA – SWOT ANALYSIS IN SUCEAVA AND BOTOȘANI COUNTIES”, Agricultural Economics and Rural Developments, New Series, Years XIV, No.2
- <http://statistici.insse.ro>
  - <http://casa-painii.ro/>
  - <https://www.belpansuceava.ro/>
  - <https://santandertrade.com/en/portal/analyse-markets/romania/economic-outline>
  - <https://www.marketresearchreports.com/food>
  - <https://www.topfirme.com/caen/1071/>