

Adriana Monica ȚEGLEDI

# PROCEDEE ȘI METODE APPLICATE ÎN CALCULAȚIA COSTURILOR



Copyright © 2012, **Editura Pro Universitaria**

Toate drepturile asupra prezentei ediții aparțin

**Editurii Pro Universitaria**

Nicio parte din acest volum nu poate fi copiată fără acordul scris al

**Editurii Pro Universitaria**

**Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României**

**ȚEGLEDI, ADRIANA MONICA**

**Procedee și metode aplicate în calculația costurilor /**

Adriana Monica Țegledi. - București : Pro Universitaria,  
2012

Bibliogr.

ISBN 978-606-647-454-2

657.47:334.7

**Cadru didactic la Universitatea Petrol-Gaze din Ploiești**

## CAPITOLUL I

# ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE ȘI A CALCULAȚIEI COSTURILOR ÎN CONTEXTUL LEGISLAȚIEI ACTUALE

### 1.1. ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE

În România după anul 1990 și mai ales după 1 ianuarie 1994 când a fost publicat Regulamentul de aplicare al Legii contabilității nr.82/1991, aprobat prin H.G. nr.704/14 decembrie 1993 se constată o stagnare atât din punct de vedere teoretic, cât și practic în ceea ce privește problematica costurilor și contabilității de gestiune. Cauzele acestei stagnări sunt, în principal două<sup>1</sup>:

1. fenomenul tranziției la economia de piață, ale cărei inerente necunoscute și-au pus amprenta și asupra domeniului costurilor ;
2. introducerea noului sistem de contabilitate al agenților economici, însoțit de un alt cortegiu de necunoscute, care accentuează încetinirea progresului privitor la sistemul informațional al costurilor.

**Prima cauză** a dus în primul rând la negarea planificării centralizate specifice perioadei anterevoluționare, planificare utilizată ca instrument unic de dirijare și control centralizat ce se manifestă în economia comunistă, inclusiv a planificării costurilor, plan care se întocmea de sus în jos. Aceste negări, precum și insuficienta cunoaștere a mecanismelor economiei de piață au dus implicit la negarea totală a oricărei planificări economice. Ori se știe că în economia de piață, orice activitate pornește de jos în sus, adică de la necesitățile concrete care stau la baza planificării și organizării producției și muncii în orice întreprindere, indiferent de domeniul de activitate, inclusiv planificarea costurilor.

În aceste condiții, în lipsa unei planificări a costurilor în activitatea agenților economici au apărut diverse probleme mai ales legate de :

- nu mai exista o verigă importantă din circuitul informațional al unității, costul, care trebuia să fie precedat de o analiză riguroasă și complexă a activității desfășurate, a resurselor reale de care dispunea unitatea;

---

<sup>1</sup> A. T. Baci - "Costurile - organizare, planificare, contabilitate, calculație, control și analiză", Ed. Dacia, Cluj-Napoca, 2001, pag.5

- lipsa antecalculațiilor a însemnat lipsa etalonului de măsură și control a activității întreprinderii, care a dus la grave probleme în activitatea întreprinderilor;
- stabilirea prețurilor bunurilor și tarifelor lucrărilor și serviciilor, fără o fundamentare reală a cauzat mari pierderi în economie.

**A doua cauză**, introducerea noului sistem de contabilitate al agenților economici a dus și ea la neglijarea calculației costurilor. Legea contabilității nr.82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr.629 din 26 august 2002, prin conținutul său are în vedere întregul sistem contabil al agenților economici și nu doar o componentă sau alta a acestuia. La momentul de început ca urmare a legislației aprobate în scopul realizării reformei în domeniul contabilității s-a trecut la dubla organizare a contabilității: contabilitate de gestiune și contabilitate financiară. Practicienii și-au orientat eforturile mai ales în organizarea contabilității financiare, neglijând contabilitatea de gestiune.

Noul sistem contabil introdus la acea dată nu a realizat doar înlocuirea simbolului unui cont cu altul nou, ci a avut drept efect modificarea concepției metodologice care avea ca scop realizarea reformei în domeniul contabil pentru a răspunde cât mai bine cerințelor economiei de piață. Ca urmare practicienii și-au concentrat eforturile pentru realizarea acestui deziderat, făcând eforturi importante de acomodare, percepere și aplicare corectă. Volumul de informații a crescut și raportările trebuie făcute la termene fixe, apare conectarea contabilității financiare la fiscalitate, ceea ce nu a mai permis și realizarea contabilității de gestiune în condiții de eficiență.

Neglijarea s-a datorat și unei curențe legislative. Astfel prevederile art. 105 din Regulamentul de aplicare a legii contabilității nr.82/1991 “modul de organizare a contabilității de gestiune este la latitudinea fiecărei unități patrimoniale, în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii ale acesteia”, au dus la interpretări eronate din partea practicienilor cum că contabilitatea de gestiune nu este obligatorie, ci facultativă. Adevăratul sens al articolului era legat de aspectul organizatoric propriu-zis : existența compartimentului de calculație a costurilor și subordonarea acestuia, modul de colectare și prelucrare a informațiilor legate de cheltuieli și costuri, conturile sintetice și analitice ce puteau fi utilizate. Confuzia s-a datorat în egală măsură și prevederii din legea contabilității nr.82/1991 în legătură cu planul de conturi, neadmițându-se derogări. Astfel clasa 9 destinată contabilității de gestiune prezenta un asterisc (\*) cu explicația « conturile din aceasta clasă nu sunt obligatorii ».

Legea contabilității republicată în august 2002 înlătură aceste ambiguități în domeniul practicii contabilității de gestiune și reglementează obligativitatea acesteia: «societățile comerciale, societățile /companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare - dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane cu scop lucrativ au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității ». Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității de gestiune, adaptate la specificul activității revine administratorului sau altei persoane juridice care are obligația gestionării unității respective.

Apare și Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1826/22.12.2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune.

Noul ordin reglementează următoarele aspecte ale contabilității de gestiune<sup>2</sup>:

**1. prevederi generale privind contabilitatea de gestiune** - prin care se delimitează sfera de aplicare a contabilității de gestiune și obiectivele acesteia, dar și o serie de aspecte privind modul de valorificare a informațiilor furnizate de contabilitatea de gestiune. Astfel «contabilitatea de gestiune va asigura, 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, obținute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producției în curs de execuție, imobilizărilor în curs etc. din toate unitățile de producție, comerciale, prestatoare de servicii, financiare și alte domenii de activitate».

Contabilitatea de gestiune se organizează de administratorul persoanei juridice fie utilizând conturi specifice, fie prin dezvoltarea conturilor din contabilitatea financiară, fie cu ajutorul evidenței tehnico-operative proprii. Folosirea conturilor contabile, precum și simbolizarea acestora se efectuează astfel încât sistemul de stocare și de accesare al informațiilor să fie flexibil și să permită o gamă cât mai largă de opțiuni. Lista conturilor de gestiune este adaptată

---

<sup>2</sup> OMFP nr.1826/22.12.2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 23/12.01.2004

în funcție de scopurile urmărite, respectiv: evidențierea fluxului costurilor, determinarea veniturilor și a rezultatelor în funcție de activitatea care le generează, efectuarea de previziuni etc.

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

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

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

Dacă în plan teoretic, în țara noastră, se remarcă preocupări notabile pentru abordarea problematicii de gestiune, în practică din păcate întreprinderile românești nu manifestă încă suficient interes pentru organizarea acesteia în raport cu rolul și potențialul său informativ și cu schimbarea de atitudine față de responsabilitățile stabilite la nivelul fiecărei entități economice și a structurilor acesteia. Costurilor va trebui să li se acorde atenția cuvenită, pentru ca managerii să nu se lipsească de un instrument important de control al activității economice și productive.

Schimbările de mediu economic se accentuează, de aceea întreprinderile se văd nevoite să-și creeze un sistem informațional de gestiune menit să le asigure protecția și posibilitatea de reacție la șocurile generate de concurență. Viitorii manageri nu se vor mai putea lipsi de cunoștințele și datele furnizate de contabilitatea de gestiune și vor trebui să-și însușească terminologia utilizată, dar și tehnicile sale, precum și modul în care pot fi folosite informațiile furnizate de acesta, dar și eventualele limite ale acestor informații.

Contabilitatea de gestiune este o contabilitate analitică deoarece dă posibilitatea determinării rezultatelor analitice, este o contabilitate internă întrucât

informațiile furnizate sunt utilizate numai în interiorul societății fără a fi permisă furnizarea acestora către terți.

Contabilitatea de gestiune servește gestionarilor din interiorul întreprinderii, care au misiunea de a decide transformarea resurselor care le-au fost încredințate din exterior pentru a le administra și de a realiza surplusul care asigură creșterea unității economice.

Contabilitatea de gestiune oferă deci acele informații care privesc gestiune internă a întreprinderii, criteriile după care aceasta își calculează costurile și asigură măsurarea performanțelor interne, la nivel de sector sau produs.

O rațională organizare a contabilității de gestiune este necesară având în vedere faptul că prețurile formate pe piață nu pot fi indiferente producătorilor care au un cost efectiv care se va compara cu prețul pieței, demonstrând eficiența sau ineficiența muncii lor.

Contabilitatea de gestiune are posibilitatea să sprijine efectiv activitatea de conducere la toate nivelele ierarhice și a compartimentelor funcționale prin furnizarea de informații exacte și operative pentru luarea unor decizii, având tehnica determinării costurilor.

Deci, obiectivele contabilității de gestiune derivă din însăși obiectul ei și conturează importanța pe care o are în conducerea întreprinderii moderne.

Astfel , primul obiectiv al contabilității de gestiune îl reprezintă calculul costurilor în scopul determinării contribuției activității desfășurate la obținerea rezultatelor.

Cel de al doilea obiectiv al contabilității de gestiune vizează elaborarea bugetelor pe feluri de activități, urmărirea și controlul acestora în scopul asigurării unei eficiențe pe termen scurt, termen mediu și termen lung.

După introducerea International Accounting Standard s-a constatat că metodele clasice de calculație nu mai satisfac cerințele actuale, astfel că s-au dezvoltat alte metode, veritabile sisteme de management-costuri, pentru că piața a început să demonstreze că cea mai importantă calitate a unui produs corespunzător din punct de vedere tehnic, este calitatea de a costa cât mai puțin.

Fără nici o îndoială, utilizarea contabilității de gestiune este indispensabilă pentru diagnostic, simularea efectelor probabile uneia sau alteia dintre opțiuni, luarea deciziilor, controlul eficienței realizării lor.

## 1.2. COSTUL DE PRODUCȚIE

Costul este expresia unui raport între forma bănească a cheltuielilor pe care le efectuează o întreprindere pentru obținerea și distribuția producției sale, într-o perioadă de timp determinată și cantitatea de bunuri materiale, lucrări, servicii care formează această producție, exprimată în anumite unități de măsură.<sup>3</sup>

Obiectul calculației îl constituie cele două coordonate care definesc costul unitar: cheltuieli de producție și de desfacere exprimate în bani și producția care le-a ocazionat, determinate organizatoric și cantitativ.

În cazul cheltuielilor de producție și de desfacere calculația cuprinde:

- Modul de formare a cheltuielilor de producție și desfacere ale întreprinderii stabilind criteriile de delimitare a lor în raport cu alte consumuri;
- Gruparea și comportamentul cheltuielilor în raport cu factorii care le generează;
- Metode de calculare a costurilor;
- Precizarea scopului și limitelor calculației costurilor.

Calculația costurilor are la bază anumite principii care asigură un conținut real și exact al acestora și anume:

### a) Determinarea obiectului calculației

Obiectul de calculație reprezintă structura tehnico-economică în raport cu care se sectorizează procesul de producție în scopul conducerii lui din punct de vedere tehnic și valoric, iar pe această bază calculația costurilor și rezultatelor. În mod concret, obiectul calculației se poate identifica cu un anumit produs, lucrare, serviciu etc;

### b) Alegerea metodei de calculație

Metodele de calculație a costurilor exprimă modul de organizare a colectării cheltuielilor de producție în scopul determinării costurilor unui produs. Criteriul de bază în alegerea și delimitarea unei metode de calculație a costurilor este cel al caracteristicilor procesului tehnologic și tipul de producție.<sup>4</sup>

---

<sup>3</sup> Călin Oprea, Mariana Man, *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*, Editura Tribuna Economică, București, 2005, pag. 5

<sup>4</sup> Corina-Graziella Dumitru, Corina Ioanaș, *Contabilitatea de gestiune și evaluarea performanțelor*, Editura Universitară, București, 2005, pag.24



**Costul de producție** reprezintă totalitatea cheltuielilor corespunzătoare consumului de factori de producție, pe care agentul economic le efectuează pentru producerea și vânzarea de bunuri materiale sau prestatoare de servicii.

De aici rezultă următoarele:

- costul de producție este forma bănească de exprimare a consumului de factori materiali și umani în producția de bunuri;
- costul de producție include în sine tot ceea ce înseamnă cheltuielă suportată de către producție, atât pentru producerea cât și pentru desfacerea lor;
- costul de producție asigură exprimarea bănească a cheltuielilor, independent de mărimea și importanța lor, permite aducerea la un numitor comun a consumurilor de factori de producție diferiți și pe această bază, devin posibile măsurarea și compararea lor.

Costul de producție este utilizat pentru evaluarea stocurilor fabricate: produse finite, producția în curs de execuție și alte stocuri produse de întreprindere.<sup>5</sup>

Costul de producție( $C_p$ ) pentru mijloacele fixe construite sau produse de unitatea patrimonială este calculat prin adăugarea la costul de achiziție al materiilor prime( $C_{amp}$ ) a cheltuielilor directe de prelucrare( $C_{hd}$ ) și a unei cote din regia secției prelucrătoare( $C_{rs}$ ). Rămâne la latitudinea unității dacă include sau nu în cost și o cotă din regia generală.

$$C_p = C_{amp} + C_{hd} + C_{rs} \text{ }^6$$

### **1.3. CLASIFICAREA CHELTUIELILOR DE PRODUCȚIE**

Costul de producție cuprinde cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> Corneliu Burada, Dumitru Vișan, Claudia Burtescu, *Contabilitatea financiară*, vol I, Editura Independența Economică, Pitești, 2006, pag. 193

<sup>6</sup> Mihaela Dumitrana, Chirata Caraiani, *Contabilitate de gestiune și control de gestiune*, Editura Universitară, 2008, pag. 12;

<sup>7</sup> Ordinul Ministerului de Finanțe Publice 3055/2009 privind reglementările contabile conforme cu Directivele europene.

Clasificarea cheltuielilor care formează costul de producție:<sup>8</sup>

A. *După natura lor, cheltuielile unei întreprinderi se clasifică în:*

- Cheltuieli de exploatare;
- Cheltuieli financiare;
- Cheltuieli excepționale.

B. *După omogenitatea conținutului lor, cheltuielile se clasifică în:*

- Cheltuieli simple;
- Cheltuieli complexe.

C. *După importanța lor în procesul de producție, cheltuielile se clasifică în:*

- Cheltuieli de bază;
- Cheltuieli de regie.

D. *După modul cum se repartizează pe unitatea de produs avem:*

- *cheltuieli directe* – acestea se repartizează direct pe unitatea de produs, încă din momentul efectuării lor și ca atare se includ direct în costul obiectelor respective.

Cheltuielile directe cuprind:

1. costul de achiziție al materiilor prime și materialelor directe consumate;
2. energia consumată în scopuri tehnologice pentru obținerea obiectelor de calculație;
3. manopera directă (salarii, asigurări și protecția socială etc.);
4. alte cheltuieli directe.

- *cheltuieli indirecte* – sunt generate atât de realizarea simultană a mai multor produse, cât și de locuri de fabricație comune diferitelor produse sau lucrări, se repartizează indirect pe unitatea de produs, prin procedee de calcul convențional. În această categorie se includ : costurile pentru funcționarea utilajului, costurile generale ale întreprinderii etc.

E. *După modificarea lor în raport cu volumul producției, cheltuielile se grupează în :*

1. *cheltuieli variabile* – acestea se modifică în proporții diferite și în același sens cu volumul fizic al producției. De exemplu: consumul de materii prime,

---

<sup>8</sup> [www.regielive.ro](http://www.regielive.ro)