

PARTICULARITĂȚI ALE ORGANIZĂRII CONTABILITĂȚII MANAGERIALE ÎN INDUSTRIA TEXTILĂ

Corina Miculescu

Title: PARTICULARITIES OF MANAGERIAL ACCOUNTING IN TEXTILE INDUSTRY

Abstract: *The development of textile industry in our country leads to an increase in the efforts to find the most reasonable means to perfect managerial accounting and cost calculation in order to identify and put into circulation existing internal resources in order to obtain economic growth. Thus, the article presents the importance of efficient approaches in all stages of managerial accounting, so that some previous issues are solved. These issues are usually related to managing pertinent information and all existing resources that are available to organisations in the textile industry.*

Key words: *ABC method, efficiency, managerial accounting, ordering method*

Rezumat: *Dezvoltarea industriei textile din țara noastră impune cu necesitate sporirea eforturilor pentru găsirea celor mai raționale mijloace de perfecționare a contabilității manageriale și calculației costurilor, în vederea identificării și mobilizării la maximum a rezervelor interne existente pe linia creșterii economice. În acest sens, în această lucrare este prezentată importanța abordării eficiente a tuturor etapelor privind organizarea contabilității manageriale, în vederea soluționării prealabile a unor probleme legate de gestiunea informațiilor pertinente și a tuturor resurselor existente la dispoziția organizațiilor din industria textilă.*

Cuvinte cheie: *contabilitate managerială, metoda pe comenzi, metoda ABC, eficiență*

1. Introducere

Metodele tradiționale de calculație a costurilor utilizate de organizațiile din industria textilă sunt încă foarte larg folosite, ele fiind dezvoltate în prima parte a acestui secol, legate fiind de modul de producție caracteristic acelor timpuri. Acesta prezintă anumite trăsături caracteristice:

- costurile directe reprezintă cea mai mare parte a costurilor totale;

- numărul relativ mic de funcții suport (planificare, achiziții, controlul total al calității) care determinau cheltuieli generale mici;
- nivelul mic de mecanizare ce avea drept consecință munca fizică bazată pe normă;
- comenzi mari de produse standardizate;
- rată mică de schimbare a produselor și a procesului de producție.

Perfecționarea contabilității manageriale și a calculației costurilor ca element de bază al sistemului contabil, fără de care nu se poate înfăptui o conducere eficientă a activității interne de gestiune, are ca vector principal perfecționarea *metodelor de contabilitate managerială și calculație a costurilor* aplicate în organizațiile din industria textilă.

2. Premisele organizării contabilității manageriale

Caracterul organizat al elaborării calculației costurilor implică soluționarea prealabilă a unor probleme. Aceste probleme se constituie în premise ale organizării contabilității de gestiune. Astfel, **premisele** care se au în vedere la organizarea contabilității de gestiune și calculației, specifice tuturor organizațiilor, sunt următoarele:

- a) *alegerea organelor care trebuie să execute lucrările de contabilitate de gestiune și calculație;*
- b) *alegerea metodei de calculație a costurilor;*
- c) *planificarea și stabilirea duratei de timp necesar desfășurării lucrărilor de calculație*
- d) *alegerea mijloacelor necesare executării lucrărilor de calculație a costurilor.*

În **alegerea organelor care trebuie să execute lucrările de contabilitate manageriale și calculație** se pot întâlni următoarele modalități:

- fie separarea activității de calculație a costurilor de cea care vizează analiza și fundamentarea deciziilor privind activitatea viitoare. Astfel, calculația efectivă poate fi efectuată fie în cadrul unui compartiment distinct subordonat directorului economic, fie al unui compartiment financiar contabil, pe când antecalculația și elaborarea bugetelor pe feluri de activități în cadrul compartimentului plan de dezvoltare. Această modalitate de organizare presupune utilizarea a două sau mai multor departamente cu subordonare diferită pentru executarea lucrărilor de calculație a costurilor. Cu titlu de exemplu, avem elaborarea antecalculației costurilor de către

serviciile "Planificare costuri" sau "Bugetare costuri", în timp ce de postcalculația costurilor se ocupă departamentul de contabilitate, divizat la rândul său pe servicii, birouri sau compartimente, cum ar fi biroul "Prețuri, costuri, analize" sau "Analiză costuri".

- fie concentrare a lucrărilor de calculație într-un singur compartiment funcțional și presupune utilizarea unui singur departament subordonat contabilității pentru executarea tuturor lucrărilor de calculație a costurilor (antecalculație, postcalculație, raportare abateri). Acest departament divizat în birouri sau compartimente poate avea denumire diferită, în funcție de organigrama întreprinderii, după cum urmează: „Prețuri, costuri, analize”, „Analiză costuri” etc..

În ceea ce privește *alegerea metodei de calculație a costurilor*, aceasta este condiționată de o serie de factori care prezintă o importanță deosebită, atât în stabilirea lucrărilor de calculația costurilor, cât și în parcurgerea etapelor metodologice, potrivit specificului acesteia. Aici se au în vedere factori ca:

- nomenclatorul produselor fabricate,
- tehnologia și organizarea producției,
- tipul de producție,
- obiectivele urmărite de conducerea unității prin organizarea contabilității.

Pentru a trece la implementarea metodei de calculație a costurilor aleasă, ținând cont de factorii menționați anterior, trebuie să mai avem în vedere următoarele aspecte: stabilirea purtătorilor de cost;

- stabilirea unităților de calculație aferente purtătorilor de costuri;
- stabilirea locurilor/sectoarelor de cheltuială (procese, activități);
- adoptarea sistemului de documente și formulare necesare calculației costurilor privind identificarea, colectarea și prelucrarea datelor privind costurile, inclusiv a celor privind calculul, analiza și raportarea abaterilor de la costurile antecalculate.

În general în țara noastră majoritatea întreprinderilor ce își desfășoară activitatea în industria ușoară, ramura textile, utilizează drept metodă de contabilizare a costurilor, metoda pe bază de comenzi.

Planificarea și stabilirea duratei de timp necesar desfășurării lucrărilor de calculație - trebuie să ia în considerare și perioada de timp (care se numește și perioadă de gestiune) pentru care trebuie calculate costurile privind producția, lucrarea sau serviciile prestate de organizație Pentru antecalculație, perioada de gestiune este anul, dacă avem în vedere aspectele teoretice. Perioada de gestiune a antecalculației trebuie adaptată

și în postcalcul, unde de obicei este luna sau trimestrul. În alegerea perioadei de gestiune se au în vedere factori ca:

- cerințele de informare ale managerilor de la diferite niveluri organizatorice;
- posibilitățile de determinare concretă a cheltuielilor cuprinse în costuri și cantitatea de produse obținută, volumul lucrărilor executate sau al serviciilor prestate;
- posibilitățile de organizare a unui control operativ asupra costurilor;
- mijloacele tehnice și personalul pe care entitate a le poate destina acestui scop;
- organizarea rațională și eficientă a lucrărilor de calculație, precum și planificarea în timp a acestora;
- mijloacele tehnice necesare executării lucrărilor de contabilitate de gestiune și calculație a costurilor - în prezent se tinde spre automatizarea prelucrării informației pe care contabilitatea de gestiune le furnizează, adică aplicarea unor programe informatice adaptate specificului activității desfășurate de întreprindere.

Pentru a asigura comparabilitatea datelor în timp și a respecta principiul unității metodologice, este bine ca intervalul de timp folosit (ca perioadă de gestiune) în etapa de antecalculație să fie utilizat și în etapa de postcalculație, tocmai pentru a nu denatura costurile de la o perioadă de gestiune la alta, conducând astfel la posibilitatea corelării termenelor de completare a diferitelor situații statistice și contabile și la creșterea acurateții datelor furnizate managementului întreprinderii necesare luării deciziilor.

Planificarea și executarea lucrărilor de calculație a costurilor (antecalculație și postcalculație) trebuie gândite și organizate rațional și eficient, întrucât de modul lor de îndeplinire depind analizele efectuate de specialiști pentru a furniza managementului întreprinderii informații reale și în timp util, necesare luării unor decizii adecvate, în majoritatea întreprinderilor aceste activități se regăsesc stabilite în anumite tabele, situații sau grafice;

Un alt aspect important în organizarea contabilității manageriale îl constituie *alegerea mijloacelor necesare executării lucrărilor de calculație a costurilor*. Deși majoritatea organizațiilor din industria textilă din țara noastră au optat pentru conceptul contabil în organizarea și desfășurarea lucrărilor de calculație a costurilor, totuși se constată existența unui număr din ce în ce mai mare de întreprinderi care merg pe prelucrarea automată a datelor cu ajutorul programelor informatice foarte performante. Datorită volumului foarte mare de informații ce vor

trebui colectate și prelucrate, în viitor, întreprinderile vor trebui să aleagă între conceptul contabil și cel statistic. Tot mai mulți specialiști sunt de părere că în viitor se va merge pe conceptul statistic, deoarece, contabilitatea fabricației va utiliza doar conturi sintetice pentru a asigura legătura cu contabilitatea financiară, în timp ce urmărirea analitică a cheltuielilor de producție și calculul costurilor se vor efectua cu ajutorul metodelor statistice și vor reflecta doar o evidență cantitativă.

3. Factorii de organizare a contabilității manageriale în industria textilă

Calculația costurilor, ca parte integrantă a sistemului informațional contabil, reprezintă în mod esențial și restrictiv un ansamblu de tehnici de tratare a informațiilor utile diagnosticării gestiunii. Astfel, **organizarea calculației costurilor** pretinde parcurgerea următoarelor *etape* (Burlaud, A., Simon, C., 1993:183):

1. *studiul preliminar;*
2. *culegerea și prelucrarea datelor;*
3. *calculul și înregistrarea costurilor*

Schematic etapele organizării contabilității manageriale este prezentată în următoarea figură:

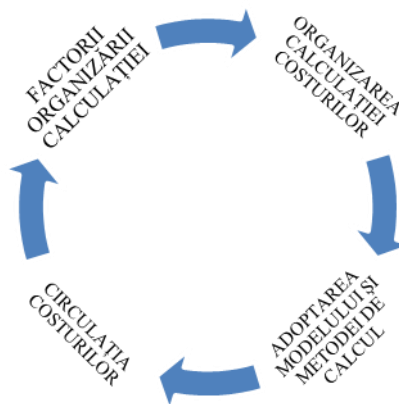


Figura nr. 1. Organizarea calculației costurilor

3.1 Studiul preliminar al organizării contabilității manageriale

Această etapă presupune atingerea următoarelor obiective:

1.1) Cunoașterea cadrului legislativ - care reglementează problema contabilității, în general, și a contabilității de gestiune, în particular.

Cadrul legislativ în ceea ce privește contabilitatea este dimensionat de legea contabilității. Prin legii contabilității (Legea nr82/1991 republicată), a fost adoptat sistemul de contabilitate în dublu circuit (dualist). Totuși, în România, contabilitatea managerială a fost

lăsată mult timp în umbra contabilității financiare, organizațiile economice îndreptându-și mai mult atenția asupra contabilității financiare care are ca obiectiv principal furnizarea de informații destinate cu precădere terților și este orientată pentru a răspunde cerințelor organelor fiscale, principal utilizator al situațiilor financiare. Acest fapt era susținut și de punct 105 al Regulamentului de aplicare a Legii contabilității, care stipula că *modul de organizare a contabilității de gestiune este la latitudinea fiecărei unități patrimoniale, în funcție de specificul activității și necesitățile proprii ale acesteia*. Însă Ordonanța guvernului nr. 61/2001 pentru modificarea și completarea Legii contabilității prevedea în mod expres organizarea și conducerea contabilității financiare și contabilității de gestiune *adaptată la specificul activității*.

Ulterior Ministerul Finanțelor Publice a emis unele precizări privind organizarea și conducerea contabilității de gestiune prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr 1826/2003 prin care se stipula că *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*, ceea ce a creat și mai multe confuzii privind obligativitatea contabilității de gestiune. De asemenea, legislația privind raportarea financiară conform reglementărilor europene (OMFP 3055/2009) face referire indirect la contabilitatea de gestiune, doar prin prisma regulilor de evaluare, a elementelor de activ, a modului de determinare a costurilor de achiziție și a costurilor de producție, în vederea asigurării unei raportări coerente.

1.2.) Cunoașterea mediului în care organizația activează – care presupune cunoașterea concurenților cu care se confruntă organizația, piețele de desfacere existente și potențiale pentru produsele/serviciile sale, toate acestea reprezentând informații utile pentru momentul în care se proiectează și implementează un sistem de calculație a costurilor.

1.3.) Studiul organizației, presupune, în principal, analiza procesului productiv, a proceselor de fabricație, reprezentând diferitele sectoare (ateliere) și servicii (compartimente), relațiile dintre ele și circulația resurselor consumate pe fazele fluxurilor tehnologice, pentru a fi transformate în produse, până la depozitarea lor și pregătirea pentru livrare către clienți. Astfel de reprezentare permite punerea în evidență a locurilor generatoare de cheltuieli, asigurându-se posibilitatea delimitării lor pe centre de responsabilitate (de regulă, pe centre de cost sau centre de profit, în funcție de sfera competențelor și responsabilităților).

În figura nr. 1 este redată, ca exemplu, reprezentarea procesului de prelucrare a unei game de produse din cadrul S.C. PASMATEX S.A Timișoara. Destinația diferită a produselor fabricate (livrare – ca produs

finit către clienți, respectiv transferul ca semifabricat într-un alt sector productiv, pentru continuarea procesului tehnologic) impune depozitare și gestionare distinctă.

Pentru realizarea unui studiu cât mai relevant al organizațiilor industriale din punct de vedere al structurii, în vederea organizării contabilității manageriale este necesară abordarea următoarelor elemente:

- a) profilul și dimensiunea întreprinderii
- b) structura și strategia abordată de întreprindere;
- c) modul de gestiune internă;
- d) tipul producției și modul de organizare a acesteia;
- e) particularitățile tehnologiei producției;
- f) durata ciclului de producție;
- g) gradul de automatizare și informatizare a producției;
- h) gradul de concentrare, profilare și specializare a activității desfășurate;
- i) caracterul sezonier al activității;
- j) atitudinea și aptitudinile managerilor față de posibilitatea utilizării informațiilor din domeniul costurilor.

3.2. Culegerea și prelucrarea datelor

În vederea măsurării, urmăririi și înregistrării consumurilor de resurse din cardul unei organizații industriale, care constituie baza calculației costurilor, contabilitatea de gestiune preia informațiile din contabilitatea financiară constituind un sistem propriu de identificare și culegere de informații, informații care trebuie să fie parcurgă următoarele etape:

- *cuantificare* (comensurate) - în unități de timp, greutate, număr de unități de lucru etc;
- *evaluaire* – în unități monetare, fie pe baza unui cost unitar efectiv, fie pe baza unui cost antecalculat. Apelarea la un cost antecalculat permite un calcul mai rapid al costurilor, fără a mai aștepta prelucrările contabile, pentru a proceda la evaluările necesare.
- *clasificare* – adică afectate sau imputate unui cost determinat sau unui centru de responsabilitate;
- *control* – mai ales prin verificări care oferă siguranța inexistenței omisiunilor.

Sistemul de culegere, prelucrare și urmărire a informațiilor, fiind în multe cazuri greu și costisitor, trebuie segmentat și proporționat, în funcție de importanța resurselor consumate. Astfel, ponderea costurilor cu materia primă, materialele directe și a costurilor cu manoperă directă fiind, de regulă, importante în totalul costurilor, efortul trebuie îndreptat asupra acestora.

La S.C. PASMATEX S.A. Timișoara urmărirea consumurilor valorice de materii prime și materiale se realizează în baza documentelor primare (bonurile de consum și/sau fișe limită de consum). Evaluarea consumurilor cantitative se realizează la costul de achiziție, apelând la unul din procedeele de evaluare a stocurilor (CMP, FIFO, LIFO). Organizarea sistemului de culegere și prelucrare a datelor privind costurile cu materiile prime și materialele este realizată printr-un *sistem informațional integrat*. Societatea utilizează un program informatic ASIS, cu ajutorul căruia fiecare document (notă de recepție, fișă de magazie, bon de consum etc.), printr-o codificare unitară, poate face obiectul mai multor utilizări, servind la:

- gestiunea stocurilor;
- urmărirea și controlul aprovizionărilor;
- urmărirea și controlul consumurilor de resurse materiale în producție;
- organizarea contabilității analitice și sintetice a materialelor, conform inventarului permanent;
- calculul și analiza costurilor; organizarea contabilității de gestiune.

Urmărirea costurilor cu manopera directă în cadrul S.C. PASMATEX S.A. este adaptată activității întreprinderii și structurii sale organizatorice. Ca și la materii prime, costurile cu manopera directă presupun determinarea mărimii cantitative (în acest caz, a bazei orare) și evaluarea ei prin parcurgerea următoarelor etape:

- *determinarea bazei orare* (timpul de muncă). Se pot distinge cel puțin două situații:
 - ♦ *producția în serie, cu munca în echipă* sau în flux (în lanțuri). În acest caz, timpii sunt, în general, urmăriți pe ansamblul echipei sau pe întregul personal de pe flux. Unitatea de referință o constituie echipa sau lanțul (fluxul) de prelucrare.
 - ♦ *producția la comandă*, cu muncă individual, ca și în cazul SC PASMATEX SA. Urmărirea timpilor se poate realiza, în această situație, prin:
 - fișa de însoțire – este documentul care urmărește comanda și pe care fiecare muncitor indică timpul de lucru ce și l-a consacrat comenzii. Acest procedeu este accesibil și presupune un calcul relativ ușor al costului, dar este dificil de controlat întregul timp afectat comenzii, corespunzător cu timpii efectiv trecuți: omisiunile sau trecerea unor timpuri eronați constituie principalele inconveniente;

- bonul de lucru – este utilizat pentru personalul căruia i se modifică frecvent sarcinile. Acest document însoțește ordinal de fabricație/dispoziția de lansare în execuție și descrie activitatea/operația executată și timpul realizat. Acest timp este comparat cu timpul alocat operației conform normelor din fișa tehnologică.

Baza orară de calcul se determină apelând la următoarea structură:

Timp remunerat (ore plătite)

- Timp de inactivitate (aferele zilelor nelucrătoare legale plătite)
- Timp de absența remunerat (ore de delegație, activități sociale etc.)

= Timp de activitate (ore de prezenta)

- Timp de pregătire și întreținere a mașinilor, pauza legală de masă

= Timp lucrat (ore efectiv lucrate)

Ca bază de calcul se consideră, de obicei, timpul lucrat. Celelalte elemente se urmăresc separat, fiind încorporate în costurile indirecte ale sectoarelor unde este încadrat personalul productiv.

- *calculul costului cu manopera directă* (evaluarea bazei orare) presupune evaluarea orelor lucrate cu tarifele orare de salarizare, diferențiate pe categorii și nivele de calificare.

În acest scop S.C. PASMATEX S.A. utilizează, un program informatic, ca o componentă a unui sistemului informațional integrat, oferind posibilitatea ca prin codificări multiple și prelucrări specifice să servească mai multor scopuri, precum:

- gestiunea remunerării personalului;
- urmărirea și controlul eficienței și randamentelor în producție (a mâinii de lucru);
- organizarea contabilității analitice și sintetice a cheltuielilor cu personalul;
- determinarea și controlul bazelor de calcul a cheltuielilor privind asigurările sociale, de sănătate și protecție socială;
- calculul și analiza costurilor cu manopera directă și a celorlalte categorii de personal.

Cheltuielile încorporabile în costuri de natura *prestațiilor de la terți* (energie, apa, reparații, chirii, alte prestații) se urmăresc pe baza facturilor, prin sistemul informatizat de evidență a furnizorilor.

Alocarea lor pe destinații (sectoare de activitate) este posibilă pe baza referințelor suplimentare făcute pe facturi, ceea ce permite ca prin codificarea multiplă să fie operată concomitent fiecare cheltuială, atât în contabilitatea financiară, cât și în cea de gestiune. Deoarece la S.C.

PASMATEX S.A. există situația în care nu este posibilă simpla referire pe factură deoarece sunt mai multe locuri de consum, cum este cazul energiei (gaz, abur tehnologic, căldură și apă) oferite de secția centrala termică și nu există contorizare la fiecare sector, este necesară o situație auxiliară, întocmită de responsabilul energetic din întreprindere. Prin respectarea codificării unitare, stabilite centrelor de activitate și precizarea ponderii factorului consumator al fiecărui loc față de total întreprindere, poate fi determinat, prin sistemul informatic, nivelul consumurilor de resurse repartizate pe sectoarele consumatoare din totalul consumului facturat pe întreprindere.

În ceea ce privește cheltuielile cu amortizarea activelor imobilizate se pot identifica relative ușor, ținând cont de faptul că se cunoaște locul de folosință al fiecărui activ imobilizat. Prin sistemul informatic integrat, amortizarea calculată (în sistem liniar și degresiv) va trebui centralizată pe sectoarele de activitate, stabilite ca centre de analiză, respectând codificarea unitară. Operarea se face concomitent, în contabilitatea de gestiune pentru calculația costurilor și în contabilitatea financiară, pe categorii de active imobilizate.

Din cercetările realizate la S.C. PASMATEX S.A. Timișoara culegerea datelor și prelucrarea acestora în vederea întocmirii sistemului informațional necesar contabilității manageriale se realizează pe parcursul desfășurării întregului proces de producție și cuprinde următoarele etape:

Etapa 1. Lansarea comenzii de către compartimental de lansare a producției pe baza datelor primite de la departamentul comercial.

Cu această ocazie se parcurg următoarele operații:

- se alege un numărul/anul produselor înainte de lansare;
- se alege un cod ce va simboliza produsul lansat;
- se trece denumirea produsului lansat;
- se specifică cantitatea de produse (metri liniari sau loturi) ce urmează a fi lansate în fabricație;
- se specifică data lansării, respectiv data predării la magazie a produselor;
- se stabilesc consumurile specifice de materii prime, materiale și auxiliare pe produs, întocmindu-se fișele de însoțire a produselor. Acestea sunt realizate pe baza “rețetarelor”, adică a fișelor tehnologice de producție realizate de către departamentul de normare în faza de antecalculație a costului produsului. În aceste fișe sunt specificate: detalii privind desimea, grosimea, lățimea și culoarea produselor, tipul de materie primă utilizată (tipul de fir), tipul materialelor auxiliare necesare, tipul și

numărul utilajelor necesare, numărul și tipul operațiilor prin care va trece produsul, normele de consum de materiale (fire) și manoperă (numărul de muncitori pe zone de deservire, numărul de mersuri al utilajelor)

Etapa 2. Emiterea bonurilor de consum de către magaziile întreprinderii pe baza consumurilor prevăzute în fișele de însoțire a produselor.

Etapa 3. Ridicarea materiilor prime și auxiliare de la magazie. Pe baza bonurilor de consum eliberate de către magazii se procedează la ridicarea cantităților de materii prime (firele) și materiale auxiliare necesare realizării produselor stabilite prin bonurile de comandă.

Etapa 4. Pregătirea reperelor produselor. Această etapă cuprinde două subetape, după cum urmează:

- 4.1. Recepția materiilor prime și a materialelor auxiliare. Se verifică cantitatea materialelor recepționate în conformitate cu documentele de însoțire, inclusiv calitatea acestora. Sunt efectuate o serie de operații, precum: determinarea sortimentelor materiale, metrajul materialelor, existența defectelor și precizarea parametrilor tehnici aferenți acestora.
- 4.2. Pregătirea firelor pentru următoarele etape pe care le urmează produsul, prevăzute în fișa tehnologică atașată. Această etapă cuprinde operații cum ar fi: răsucire, năvădit, urzit, canetat, învelire cauciuc. Inițial se întocmește o fișă de calcul a materialului utilizat (materia primă) în care se precizează: tipul firelor utilizate, tipul țesăturii care urmează a se realiza, metrajul țesăturilor alese, cantitatea articolelor obținute din metrajul total și pe fiecare articol în parte (se ține cont de normele pentru un articol și cantitatea totală de articole), mărimea deșeurilor ce vor rezulta, etc. Datele astfel obținute sunt utilizate la întocmirea „Itinerarului produsului” (operațiile prin care trece produsul) în ansamblu pe metraj. În urma completării acestor informații se întocmește „Fișa produsului” care concentrează date referitoare la modelul ales cu privire la: tipul de țesătură (lână, mătase, bumbac, catifea, bumbac, cauciuc etc.), design-ul și culoarea țesăturii în scopul determinării consumului de materiale și manoperă aferente comenzii ce urmează a fi lansată în execuție.

Etapa 5. Repartizarea produselor pregătite pe secții de producție în funcție de operațiile prevăzute în fișa tehnologică (“rețetar”).

Materialele (firele) pregătite conform itinerarului de producție sunt repartizate fie în secția de țesătorie sau fie în secția de finisaj mecanic. Se asigură transportul până la locul de asamblare și prelucrare a produselor.

Etapa 6. Parcurgerea etapelor din procesul de producție de la țesătorie până la ambalare. În secția de țesătorie materialele trec prin operații de țesere sau de tricotaj. De aici ele sunt repartizate fie în secția de vopsitorie, unde suportă operații de degresare sau curățare, vopsire și apretare, fie la secția de finisaj mecanic, unde sunt prevăzute operații cum ar fi: metrare, rolare, etichetare, ambalare. După fiecare operație realizată asupra produsului din cadrul fiecărei secție se realizează operații privind controlul calității. Consumurile directe de materiale și manoperă sunt contabilizate în fiecare secție în parte. Metoda de organizare a producției în flux presupune prelucrarea produselor separate în operații executate continuu și consecutiv de către muncitori pe sectoare. La fișa de însoțire a produselor se anexează bonuri privind consumurile de muncă. Aceste bonuri vor cuprinde următoarele informații: numărul operației, tarifele și timpul de efectuare.

Etapa 7. Întocmirea notelor de predare către magazia de sector. După ce produsele au parcurs etapele de prelucrare succesivă se întocmesc următoarele documente: fișa de însoțire a produselor (se adaugă celelalte detalii din etapa anterioară) și nota de predare a produselor către magazie.

Etapa 8. Terminarea comenzii presupune finalizarea tuturor etapelor precedente până în momentul livrării către clienți.

3.3. Calculul și înregistrarea costurilor

Datele privind consumurile de resurse și volumul producției sau activităților realizate care au generat aceste consumuri sunt culese și prelucrate, după cum s-a arătat în paragraful anterior, concomitent în contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune. Utilizarea în scopuri diferite, dar complementare, a informațiilor pretind proceduri și tehnici diferite de calcul și înregistrare.

Reglementările în vigoare (Legea contabilității nr. 82/1991 republicată în 2005) impun organizarea contabilității la toate organizațiile care gestionează resurse economice, precizând la art.1 că ele *“au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară potrivit legii și contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității”*.

Contabilitatea managerială trebuie să dețină astfel de proceduri și tehnici de tratare și înregistrare, iar alegerea lor se face în funcție de *fiabilitatea, simplitatea, rapiditatea* obținerii informațiilor și de *claritatea* în înțelegerea informațiilor prezentate, de către utilizatorii care, de regulă, nu sunt specialiști în domeniu.

Pot fi utilizate, în acest sens, două categorii de proceduri:

- a) **proceduri extracontabile** - se caracterizează prin întocmirea și utilizarea unor situații sau tablouri de colectare a cheltuielilor și calculație a costurilor pe sectoare sau centre de activitate, respectiv de calculație a costurilor și rezultatelor analitice pe produse.

Considerăm realizarea a două articole “Panglică Azira 040” și “Chinga Andrei 030”, fabricate în sectorul productiv din cadrul S.C. PASMATEX S.A., prin prelucrarea materiei prime (fire) și utilizarea de material auxiliar, pe patru faze: preparație, țesătorie, vopsit, finisat. Organizația mai dispune de un atelier mecanic (AM) și de o centrală termică (CT). Pentru perioada analizată prestațiile AM s-au realizat pentru sectorul de bază, iar CT distribuie abur în sectorul productiv și pentru încălzire în sectorul de administrație generală. Pot fi întocmite următoarele situații (modele):

Tablou de colectare și decontare a cheltuielilor pe sectoare

Tabelul nr. 1.

Destinația Felul chelt.	Sector productiv				Sectoare auxiliare		Sector administrativ	TOTAL
	Preparație Țesătorie	Vopsitorie	Finisaj mecanic	Creație	Atelier Mecanic AM	Centrala Tehnică CT		
602x								
603								
...								
612								
...								
64x								
6811								
TOTAL I	$\sum C_{ip}$				$\sum AM$	$\sum CT$	$\sum C_g$	$\sum C_i$
Dec. AM	*				$-\sum AM$	-		0
Dec. CT	*				-	$-\sum CT$	*	0
TOTAL II	$\sum C_{ip\ t}^1$				-	-	$\sum C_{g\ t}^2$	$\sum C_i^3$

- 1) *Costul administrației generale (plus costul aburului de la CT)*
- 2) *Costurile indirecte ale întreprinderii (de producției și administrație)*

Situația costurilor de producție aferente producției fabricate

Tabelul nr. 2.

Felul costurilor	TOTAL	Produs "Panglică Alzira 040"	Produs "Chingă Andrei 030"
Materii prime			
TOTAL MATERII PRIME			
Manopera direct			
- Răsucit faza 1			
- Montat năvădit ramă			
- Urzit			
- Țesut			
- Pregătut pentru vopsit			
- Degresare			
- Apretat			
- Curățat - metrat-rolat			
TOTAL MANOPERA DIRECTĂ			
TOTAL COSTURI DIRECTE	$\sum C_D$	$\sum C_{DPA}$	$\sum C_{DCA}$
COSTURI INDIRECTE DE PRODUCȚIE	$\sum C_{ipt}$	$\sum C_{ipPA}$	$\sum C_{ipCA}$
TOTAL COST DE PRODUCȚIE	$\sum C_{pt}$	$\sum C_{pPA}$	$\sum C_{pCA}$
Cantitatea fabricată	Q_{ft}	Q_{fPA}	Q_{fCA}
COST UNITAR DE PRODUCȚIE	C_p	C_{pPA}	C_{pCA}

Situația veniturilor, costurilor și rezultatelor din exploatare

Tabelul nr. 3.

Specificații	Total		Produs "Panglică Alzira 040"			Produs "Chingă Andrei 030"		
	Cant.	Val	Cant.	P.U.	Val	Cant.	P.U.	Val
Vânzări (CA)	q_v	CA	q_{vPA}	p_{vPA}	CAPA	q_{vCA}	p_{vB}	CACA
Costul de producție (C_p)	q_v	C_p	q_{vPA}	C_{pPA}	C_{pPA}	q_{vCA}	C_{pCA}	C_{pCA}
Marja brută (M_b)	q_v	M_b	q_{vPA}	m_{bPA}	M_{bPA}	q_{vCA}	m_{bCA}	M_{bCA}
Costul administrației generale	$\sum C_{gt}$							
Rezultatul din exploatare	$\pm R_{expl}$							

Orice procedură extracontabilă (ca cea redată prin modelele exemplificate) prezintă avantajul ca sunt relativ simple, ușor de întocmit (și rapid prin EXCEL sau alt program informatic) respectiv, facil de interpretat. În schimb, nu oferă decât puține mijloace de control și de verificare cu contabilitatea financiară. Finalitatea lor este deci, mai scăzută. Pot fi utilizate în întreprinderile mici și mijlocii, cu proces de fabricație relativ simplu, cu o structură organizatorică mai puțin complexă și cu o gamă sortimentală mică de produse.

- b) **proceduri care utilizează tehnicile contabile** - principiul partidei duble utilizat în contabilitatea financiară și care permite înregistrarea fluxurilor economice (*DEBIT = utilizări, destinații și CREDIT = surse, origine*) poate fi utilizat și în contabilitatea de gestiune. Utilizarea tehnicilor contabile prezintă avantajul că oferă mijloacele de control și securitate

a informațiilor contabilității financiare, dar este greoaie, presupune un efort sporit pentru înregistrarea operațiilor, iar prezentarea este într-o formă mai puțin lizibilă pentru nespecialiști. Organizarea contabilității de gestiune utilizând procedurile contabile se poate realiza în două variante:

- *integrarea contabilității manageriale în contabilitatea financiară* - acest mod de organizare – pe un singur circuit – a contabilității este practicat în țările anglo-saxone (Marea Britanie, SUA). Conturile utilizate răspund atât nevoilor informaționale, de natură financiară cât și de gestiune, fiind reunite în aceeași Carte mare. Cheltuielile și veniturile sunt înregistrate, în mod normal, după natura și conținutul lor economic, în conturile claselor 6 și 7 ale contabilității financiare. Ele sunt apoi analizate și soldate pe măsură ce informațiile permit calculul costurilor, utilizând în acest scop, conturile specifice calculației costurilor pe produse, pe centre (sectoare de activitate) și conturi de venituri și de rezultate analitice de exploatare. Rezultatul exploatării este obținut însă, numai prin contabilitatea de gestiune, prin compararea veniturilor din vânzări cu costurile vânzărilor și nu prin sinteza conturilor de gestiune din contabilitatea financiară, după natura lor (cl 6 și 7);
- *autonomia contabilității manageriale* - presupune organizarea sistemului informațional contabil pe două circuite independente, apelând la ansambluri de conturi distincte, cu reguli de funcționare autonome. Separarea celor două circuite nu permite întocmirea de articole contabile stabilind corespondențe între conturi din contabilitatea financiară și conturi din contabilitatea de gestiune. Respectând principiul dublei înregistrări, contabilitatea de gestiune își “crează” propriu sistem de conturi, complet independent de cel din contabilitatea financiară. Acestor conturi li se imprimă principii, reguli de funcționare și corespondențe contabile care să permită prelucrarea cheltuielilor și veniturilor înregistrate în contabilitatea financiară, *fără a solda* conturile din clasele 6 și 7. Autonomia contabilității de gestiune, pe de o parte, și concordanța dintre cele două circuite ale sistemului informațional, pe de altă parte, impune utilizarea **conturilor “de reflectare”**. Denumirea acestor conturi este determinată

de rolul lor, ele fiind “imaginea inversată” a conturilor din contabilitatea financiară, ca și când ar fi reflectate într-o oglindă (când un cont din contabilitatea financiară se debitează, contul “de reflectare” corespunzător se creditează și invers).

În general în țara noastră majoritatea întreprinderilor ce își desfășoară activitatea în industria ușoară, ramura textile, utilizează drept metodă de contabilizare a costurilor, metoda pe bază de comenzi. În cadrul S.C. PASMATEX S.A. Timișoara, contabilitatea managerială este realizată cu ajutorul metodelor extracontabile și utilizează de asemenea pe metoda de calculație a costurilor pe comenzi.

4. Concluzii

Metodele tradiționale de calcul și analiză a costurilor oferă informații cu privire la nivelul costurilor pe purtătorul de costuri, dar nu satisfac în totalitate nevoia de informare cu privire la originea costurilor în scopul optimizării alocării resurselor. De aceea, calculația și analiza costurilor trebuie să se realizeze în concordanță cu orizontul strategic al întreprinderii: durata de viață a unui produs, fazele de realizare a unor inovații tehnologice, etapele strategice de reînnoire a echipamentului etc.

Potrivit tehnicilor actuale, analiza vizează preponderent cheltuielile constatate în faza de execuție. Pe de altă parte, calculația privilegiază calculul costurilor de producție, în detrimentul celor din fazele de preexecuție sau postexecuție. Ori, faza de execuție este cea în care marja de intervenție asupra costurilor este cea mai scăzută.

Metodele clasice de calculație și analiză a costurilor utilizate în organizațiile din industria textilă permit cunoașterea costurilor pe produse, pe funcțiile întreprinderii. În condițiile globalizării economiei se impun metode noi de gestiune a costurilor orientate cu precădere spre analiza strategică, care permit determinarea costurilor diferitelor verigi ale „lanțului de valoare”. Acest concept este un instrument al analizei strategice și pune în evidență activitățile care contribuie la realizarea unui produs, respectiv la crearea de valoare. Printre aceste activități, unele sunt percepute de client drept creatoare de valoare, în sensul asigurării unor caracteristici sau realizării unor servicii pentru care acesta este dispus să plătească un anumit preț. De aceea, calculația și analiza costurilor trebuie să furnizeze informații referitoare la aceste activități, care să poată fi valorificate în fundamentarea deciziilor strategice ale întreprinderii.

Bibliografie

- Atkinson, Anthony, Robert Kaplan, Ella Mae Matsumura, and S.Mark Young. *Management Accounting: Information for Decision Making and Strategy Execution*, 6th ed. New Jersey: Pearson Education, Inc., 2011.
- Briciu, Sorin. *Informational system of management accounting and costs: Calculation of cost in manufacture industry*. Berlin: Editura Lambert Academic, 2012.
- Burlaud, Alain, Claude Simon. *Compatibilit  de gestion*. Paris: Ed. Vuibert, 1993.
- Căpușneanu, Sorinel. *Elemente de management al costurilor*. București: Editura Economică, 2008.
- Grosu, Corina, Alina Almășan. *Contabilitate de gestiune*. Timișoara: Editura Mirton, 2008.
- Miculescu, Corina. *Current trends of production cost accounting*. Annals of DAAAM & Proceedings, 2011.
- Tabără, Neculai, Sorin Briciu. (Coordonatori) *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*. Iași: Editura Tipo Moldova, 2012.
- *** Legea Contabilității Nr. 82/1991.
- *** *Ordinul MFP nr. 3055/2009 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene*, completat de OMFP nr. 2382/2011 din 03 august 2011 pentru *completarea unor reglementari contabile*, modificat și completat prin OMFP 2869/2010 (incepând cu situațiile financiare pe anul 2010), abrogă OMFP nr. 1752/2005 din 17 noiembrie 2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene; data intrării în vigoare 1 ianuarie 2010.

NOTE DESPRE AUTOR

CORINA MICULESCU este lector universitar în cadrul Facultății de Management Turistic și Comercial din Timișoara, Universitatea Creștină „Dimitrie Cantemir”. A obținut titlul științific de **Doctor în domeniul Contabilitate managerială**, în anul 2011, cu teza intitulată *Contabilitatea managerială în industria textilă*. Este co-autoare (împreună cu Filip Pațac) a cărții *Finanțe*, apărută la Eurostampa, Timișoara, 2007, și co-autoare (împreună cu Marius Miculescu) a articolelor *Current Trends of Production Cost Accounting*, publicat în Analele DAAAM, vol. 21, no.1, 2011 și a *Importance of Informatic System of Costs on Decision-Making an Enterprise*. Este membră a asociației *Danube Adria Association for Automation & Manufacturing - DAAAM International Vienna*.