

Metoda standard-cost în varianta standard-cost unic, direcție de perfecționare a contabilității de gestiune și a calculației costurilor în industria de mașini și echipamente

Cleopatra Șendroiu

Lector universitar doctor

Aureliana Geta Roman

Lector universitar doctorand

Costantin Roman

Conferențiar universitar doctor

Academia de Studii Economice București

Abstract. *The main purpose of improving and varying cost calculation methods in the machine building industry is to make them more operational and efficient in supplying the information necessary to the management in taking its decisions. The present cost calculation methods used in the machine building plants – global method and the method per orders – by which a historical cost is determined a posteriori used in deducting and post factum justification of manufacturing expenses does not offer the management the possibility to fully satisfy its need for information. We are talking about a change of conception in applying certain systems, methods and work techniques, according to the needs of efficient administration of production and the plant seen as a whole. The standard-cost method best answers to the needs of the effective management of the value side of the manufacturing process and raising economic efficiency. We consider that, in the machine building industry, these objectives can be achieved by using the standard - sole cost alternative of the standard-cost method.*

Key words: machine building industry standard - sole cost; standard-cost method; historical cost; economic efficiency.

Metoda standard-cost face parte din categoria metodelor de calculație previzionale și de urmărire operativă a procesului de producție permițând stabilirea costurilor de producție cu anticipație față de începerea procesului de producție și efectuarea controlului bugetar al costurilor prin determinarea abaterilor costurilor efective de la cele prestabilite, pe feluri de abateri și pe cauze, concomitent cu desfășurarea procesului de producție. În felul acesta, ea oferă avantaje incontestabile pe linia studierii și analizei operative a eficienței producției, putând să îndeplinească astfel o funcție importantă pentru conducerea întreprinderii moderne, aceea de instrument de investigație și de previziune și să fie deci un mijloc prețios în adoptarea deciziilor.

Potrivit conceptului acestei metode, costurile de producție unitare trebuie calculate cu anticipație, folosind în acest scop mărimi prestabilite. Concomitent cu desfășurarea procesului de producție se organizează urmărirea operativă a cheltuielilor pe care le ocazionează pentru ca, prin comparare cu costurile standard, să se stabilească abaterile pe locuri de cheltuieli și pe cauze, astfel încât să se efectueze controlul bugetar al costurilor.

În concepția originală a metodei standard-cost nu trebuie să se mai calculeze costul efectiv, întrucât costul standard este considerat cost științific și, în același timp, real, motiv pentru care orice abatere costurilor efective de la cele standard este considerată ca o abatere de la normal și ca atare trebuie trecută direct pe seama rezultatelor financiare.

Totuși, nu este exclusă posibilitatea calculării costurilor efective ale producției obținute. Aceasta se face prin adăugarea sau, după caz, scăderea, din costul standard a abaterilor preluate din contabilitatea de gestiune care se vor urmări nu numai pe locuri de cheltuieli și pe cauze, ci și pe produse. Modelul de calcul este următorul:

$$Cu_e = \frac{Ct_s \pm A}{Q}$$

în care:

- Cu_e – reprezintă costul unitar efectiv;
- Ct_s – costul total standard;
- A – abaterile;
- Q – cantitatea de producție obținută.

Principalele lucrări pe care le presupune aplicarea metodei standard-cost constau în elaborarea calculațiilor standard pe produs; calculul, urmărirea, analiza și raportarea abaterilor costurilor efective de la cele standard pentru efectuarea controlului bugetar; organizarea contabilității de gestiune în condițiile aplicării metodei standard-cost.

Pentru elaborarea calculațiilor standard pe produs, sunt necesare următoarele lucrări: *elaborarea standardelor pentru cheltuielile directe*, lucrare care presupune elaborarea standardelor cantitative de materiale și manoperă și elaborarea standardelor valorice privind prețurile de aprovizionare standard și tarifele de salarizare standard; *elaborarea standardelor pentru cheltuielile indirecte sau de regie*, care implică efectuarea următoarelor lucrări: întocmirea bugetului cheltuielilor indirecte de producție sau de regie a secției, pe de o parte, și întocmirea bugetului cheltuielilor generale de administrație sau de regie a întreprinderii, pe de altă parte, și, în final, *elaborarea calculațiilor privind costul unitar standard pe produs* sau bugetul costului unitar în structura articolelor de calculație specifice întreprinderii respective.

Elaborarea standardelor privind costurile de producție impune stabilirea sortimentelor și volumului de producție standard care să determine utilizarea optimă a capacității de producție din întreprinderile de mașini și echipamente.

Calculul, urmărirea, analiza și raportarea abaterilor costurilor efective de la cele standard se efectuează în mod operativ (zilnic, săptămânal, decadal etc.) pe locuri de cheltuieli, pe articole de calculație și pe cauze (dacă este cazul chiar și pe produse sau pe părțile lor componente), pentru efectuarea controlului bugetar al costurilor și adoptarea deciziilor privind conducerea laturii valorice a procesului de producție.

În acest scop se întocmesc rapoarte sau situații pentru abateri în structura menționată, iar prin centralizare se obține raportul sau situația abaterilor pe întreprindere.

Aplicarea metodei standard-cost prezintă avantajul raționalizării muncii de calculație, întrucât costul standard unitar determinat cu anticipație este socotit cost real

și deci nu mai trebuie calculat costul efectiv al producției finite și al producției în curs de execuție la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune, iar abaterile sunt considerate ca abateri de la normal și se trec direct pe seama rezultatelor financiare ale întreprinderii. Producția finită și cea în curs de execuție se pot deconta la costul standard. Această particularitate însă nu înlătură posibilitatea calculării costurilor unitare efective la anumite intervale de timp, prin repartizarea abaterilor asupra producției finite și producției în curs de execuție după anumite criterii convenționale, cum ar fi, de exemplu, în raport de costurile standard ale producției respective.

Un alt avantaj al metodei standard-cost este și acela că, deși are la bază conceptul costurilor totale folosind clasificarea cheltuielilor de producție în directe și indirecte, ea folosește și clasificarea cheltuielilor de producție în variabile și fixe, ceea ce permite analiza costurilor în raport de volumul producției și calculul unor indicatori specifici metodei direct-costing, și anume punctul de echilibru, punctul activității optime, factorul de acoperire, coeficientul și intervalul de siguranță, necesari pentru adoptarea unor decizii fundamentate științific.

Deci, cu ajutorul acestei metode se efectuează un control operativ al modului în care se consumă resursele materiale și de muncă vie prin urmărirea distinctă, permanentă și completă a abaterilor pe parcursul activității, și nu la sfârșitul perioadei de gestiune ca în metodele clasice, atât în evidența operativă, cât și în contabilitate, global și pe cauze, din momentul apariției, respectiv identificării lor și până în momentul repartizării asupra rezultatelor financiare.

Caracteristica de bază a metodei standard-cost constă în existența unui cadru adecvat comparațiilor operative între cheltuielile efective și cele prestabilite, luate ca bază de referință. Aplicarea metodei standard-cost, în varianta standard-cost unic, conduce la sporirea valorii practice a informației contabile și, implicit, la perfecționarea organizării activității economice. Toate acestea au ca efect o mai bună fundamentare a bugetelor de costuri și, în consecință, stabilirea unor valori de referință care să exprime cât mai bine condițiile normale de activitate a întreprinderilor din industria de mașini și echipamente. Conducerea pe baza unor mărimi prestabile cum sunt costurile standard corespunde principiului metodei de conducere pe bază de obiective și îi conferă contabilității, în calitatea ei de furnizoare de informații utile deciziilor și măsurilor corective, o importanță majoră.

În aceste condiții, contabilitatea devine, la nivelul întreprinderilor de mașini și echipamente, un instrument util de gestiune, de conducere a întreprinderii, întrucât misiunea ei principală nu mai este aceea de a determina costul producției, ci de a controla dacă acesta, determinat în prealabil, a fost respectat de responsabilii sectoarelor de activitate. În acest fel, contabilitatea de gestiune poate realiza urmărirea și controlul încadrării în prevederile din

buget și poate să ofere informații operative asupra nivelului cheltuielilor de producție.

Aplicarea metodei standard-cost urmărește, în principal, creșterea rolului costurilor de producție în asigurarea îndeplinirii obiectivelor stabilite, în dirijarea și buna funcționare a întreprinderii. Scopul principal al unei astfel de calculații este de a furniza operativ informația necesară pentru a bugeta, evalua, coordona și controla activitatea întreprinderii.

Pornind de la rolul și locul informației contabile în cadrul conducerii moderne, aplicarea metodei standard-cost oferă acesteia un caracter de eficacitate, determinat de gradul de valorificare în procesul de pregătire și luare a deciziilor pentru declanșarea măsurilor corective.

Metoda standard-cost înlocuiește simpla operațiune de colectare și înregistrare a datelor efective pentru compararea lor la sfârșitul perioadei de gestiune ce se realiza prin metoda pe comenzi utilizată în industria de mașini și echipamente, cu asigurarea unui caracter analitic, operativ și previzional al informațiilor care permite fructificarea lor în scopul creșterii eficienței activității viitoare.

Mai mult ca oricând, standardizarea costurilor de producție trebuie să se bazeze pe standarde cantitative și valorice fundamentate științific, cu motivare tehnico-economică. Este necesar acest lucru, întrucât abaterile cheltuielilor efective de la cele standard, determinate concomitent cu desfășurarea procesului de producție, au o semnificație mai mare decât abaterile calculate la sfârșitul perioadei de gestiune, care conduc în multe cazuri la decizii tardive, sau decât datele efective luate izolat, care arată numai ce s-a realizat, dar nu și cum s-a realizat. Ele impun cu necesitate determinarea operativă a cauzelor, întrucât acestea sunt elementele esențiale la adoptarea deciziilor și acțiunilor viitoare pentru corectarea devierilor în realizarea obiectivelor stabilite, în îmbunătățirea activității. Dar, pentru a crește rolul contabilității de gestiune, informațiile privitoare la abateri trebuie să fie prezentate organelor interesate într-o formă sugestivă, astfel încât acestea să poată lua operativ măsurile corective.

O premisă necesară pentru introducerea în practică a metodei standard-cost, în afară de existența unui sistem suficient de cuprinzător de standarde fundamentate științific, o constituie și existența unor tehnici bine puse la punct și operative de programare a producției. Acest lucru presupune existența unui nivel corespunzător al organizării producției, precum și a unui grad avansat de cunoașterea și precizare a factorilor tehnologici și economici ai producției pentru toate produsele și, mai ales, pentru produsele și tehnologiile noi.

Organizarea în bune condiții a documentației primare privind evidența cheltuielilor de producție și calculația costurilor, precum și organizarea corespunzătoare a evidenței abaterilor de la standarde, sunt de asemenea premise necesare pentru adoptarea acestei metode de contabilitate de gestiune și calculație a costurilor.

Urmărirea costurilor de producție prin contabilitate în cazul metodei standard-cost se poate organiza în una din următoarele variante: standard-cost parțial, standard-cost unic și standard-cost dublu. Deosebiriile dintre aceste variante constau în modul de reflectare a costurilor în conturile de calculație și în modul de calcul și înregistrare a abaterilor de la costurile standard.

Având în vedere avantajele și dezavantajele fiecăreia dintre cele trei variante de organizare a contabilității costurilor standard, apreciem că varianta care răspunde cel mai bine necesităților conducerii întreprinderilor din industria de mașini și echipamente este varianta standard-cost unic.

Această variantă permite stabilirea abaterilor costurilor efective de la cele standard pe parcursul desfășurării procesului de producție, costuri pe articole de calculație și pe cauze, ceea ce facilitează controlul bugetar al costurilor și adoptarea unor decizii eficiente pe linia conducerii la toate eșaloanele ierarhice. De asemenea, se elimină volumul mare de muncă determinat de operația de inventariere a producției în curs de execuție, întrucât, prin sistemul de înregistrare a consumurilor și a producției obținute în conturile de calculație numai la costul standard, se permite determinarea acesteia prin metoda contabilă.

În concluzie, considerăm că adoptarea și introducerea în întreprinderile din industria de mașini și echipamente a metodei de calculație standard-cost, în varianta standard-cost unic, răspunde necesităților de sporire a gradului de utilitate a informației privind activitatea internă și se integrează în concepția modernă de conducere pe bază de obiective, de perfecționare continuă a folosirii costurilor în orientarea producției și întărirea gestiunii economice.

Metoda costurilor standard este una din metodele de calculație a costurilor folosită cu succes în întreprinderile industriale din țările dezvoltate. În industria de mașini și echipamente progresul tehnic presupune folosirea unor instalații mult mai performante și a unor tehnologii noi antipoluante. Cheltuielile indirecte au o pondere mult mai mare în totalul cheltuielilor de producție. În acest sens elaborarea bugetelor cheltuielilor de regie devine o problemă curentă și acută. Pentru aceasta metoda standard-cost oferă o bază de comparație concludentă și operativă pentru aprecierea evoluției costurilor efective.

O primă condiție de aplicare a metodei standard-cost ar fi existența unei codificări a nomenclaturii materialelor, semifabricatelor și materiilor utilizate, a operațiilor tehnologice și a produselor. Toate materialele utilizate în industria de mașini și echipamente primesc un cod care are în componența sa informații cu privire la locul de depozitare, articol, loc de folosință etc. Tehnologia de fabricație este aceeași pe durata mai multor exerciții, iar nomenclatura produselor este constantă.

O altă condiție necesară ar fi existența unui sistem de norme de consum și de timp care pot deveni standard după

o analiză pertinentă a valorii acestora. Aceste condiții există la toate întreprinderile din industria de mașini și echipamente unde procesul de producție are la bază un flux tehnologic care trebuie respectat în totalitate.

Costul standard este un cost prestabilit care acționează atât ca etalon de măsură și comparație a costului efectiv, cât și ca instrument de orientare și precizare a condițiilor în care trebuie să se desfășoare activitatea unei întreprinderi. În esență, standardele exprimă mărimi sau valori antecalulate, cât și unele elemente previzionale corelate cu condițiile în care se preconizează desfășurarea activității viitoare a unui agent economic.

Costul standard teoretic sau standardul ideal se poate obține în cele mai bune condiții de organizare a producției și a muncii. Aceste previziuni ale costurilor standard nu permit niciun fel de defecțiune a mașinilor sau alte întreruperi de lucru, și au nevoie de un nivel de efort care poate fi atins doar de cei mai pricepuți și eficienți angajați, care lucrează la un randament de 100%. Unii manageri sunt de părere că aceste standarde dau naștere la noi valori, la noi motivații. Acești manageri evidențiază faptul că, deși angajații știu că nu se vor încadra în standard, acestea aduc aminte în permanență de necesitatea creșterii constante a efortului și a eficienței. Însă cei mai mulți manageri consideră că folosirea acestor standarde are tendința de a-i descuraja chiar și pe cei mai sârguincioși angajați.

Costul standard realist este un cost standard dificil de determinat, dar nu imposibil de obținut. Aceste standarde permit o perioadă normală de întrerupere a producției și perioade de refacere a forței de muncă și sunt stabilite în așa fel încât să fie atinse prin eforturi medii rezonabile, dar destul de eficiente. Variațiile de la aceste standarde sunt foarte folositoare managementului și gestiunii deoarece reprezintă abateri de la normal, prin repetarea unor ineficiențe. Toate aceste abateri solicită o mai mare atenție din partea managerilor. În plus, aceste standarde pot servi

mai multor scopuri. Pe lângă faptul că semnaleză abaterile anormale în ceea ce privește costurile, pot fi folosite, de asemenea, în antecalculul cash-flow-urilor și în gestiunea stocurilor.

În opoziție, standardele ideale nu pot fi folosite în antecalcul și planificare; acestea nu permit ineficiențe și de aceea acestea apar în cifre nerealiste în ceea ce privește planificarea și antecalculul. Costul standard normal este costul estimat corect și ușor de obținut. În determinarea costului standard normal este bine să se ia în considerare și variația orelor de muncă și mai ales a eficienței lor.

De asemenea, existența unui sistem informatic în întreprindere și a unui program de aplicații de gestiune poate amplifica reducerea timpului de muncă în elaborarea standardelor și calculul costurilor standard pentru materiale, manoperă și cheltuieli de regie. Astăzi nu mai prezintă o problemă deosebită gestiunea informatică a stocurilor și a produselor finite. Odată cu lansarea în producție a unui lot de produse se pot determina cantitățile de materiale de aprovizionat și timpul necesar realizării acestei producții pentru luarea deciziilor privind producția pe perioada imediat următoare.

Există posibilitatea stabilirii pentru fiecare verigă organizatorică a centrelor de responsabilitate, iar în cadrul acestora a standardelor de cheltuieli. Costul de producție trebuie să fie defalcat pe sectoare care prin activitatea lor influențează mărimea acestuia.

Ținând cont de precizările de mai sus se poate afirma că aplicarea metodei standard-cost nu necesită niște condiții speciale care să nu poată fi atinse. Fiecare întreprindere trebuie să-și însușească tehnicile unui management modern și să-și asigure formarea unui sistem informațional adecvat specificului activității desfășurate. Economia de piață impune acest lucru și transformă informația costurilor în principalul instrument de asigurare a competitivității și a rentabilității întreprinderii.

Bibliografie selectivă

Andersen, H., Needles, B., Caldwell, J. (2000). *Principiile de bază ale contabilității*, Ediția a cincea, Editura Arc

Călin, O., Cârstea, Gh. (2003). *Contabilitate de gestiune și calculația costurilor*, Editura Atlas, București

Evian, N., Epuran, M., Băbăiță, V. (1997). *Contabilitatea industrială*, Editura de Vest, Timișoara

Nicolescu, O. (1998). *Profitul și decizia managerială*, Editura Tribuna Economică, București