

LES COUTS D'ENTREPRISE PARMIS LE CALCUL DES COUTS

Constantin CIOBAN, Ioan V. MIHAILA
Universitatea din Oradea

La concurrence entre les marches et entre les entreprises est de plus en plus accentuée et en conclusion l'entrepreneur est pare dans la situation d'établir une stratégie très précises par la politique de prix, de la mise en marche d'assortiments.

Le calcul des coûts se structure sur les domaines suivantes :

- 1) La détermination de la typologies des coûts ou l'enregistrable de coûts.
- 2) Déterminations des positions des coûts.
- 3) La calcul des résultats d'activités des entreprises
- 4) La détermination des porteurs des coûts.

La calcul des coûts par détermination de la portance des coûts. (La calcul des prix).

- 1) La calcul des coûts totaux.
- 2) Le calcul des coûts particules.

Toute détermination des coûts totaux, comme des coûts particules fournies, d'importantes informations aux chefs d'entreprise en fonction de l'information désirée, ils ont nécessaire d'abstenir une repense par une méthode de calcul au par une autre. Pour apprécier d'ensemble de l'activité de l'entreprise, des renaître, des deux prix sont importants.

Caracteristici generale

Concurența pe piață și implicit între firme este din ce în ce mai accentuată, și deci, întreprinzătorul este pus în situația să își stabilească o strategie foarte precisă privind prețul, desfacerea, sortimentul și reclama.

O întreprindere nu poate exista pe termen lung decât dacă câștigurile din vânzarea activității prestate într-o anumită perioadă de timp sunt mai mari decât costurile create. De aceea, este necesară determinarea, în cadrul calculului costurilor și prin intermediul calculației elaborate pe baza acestuia, a prețurilor acoperitoare de costuri ale prestațiilor oferite pe piață, respectiv realizarea acelui nivel de preț care în condițiile unui preț de piață dat, permite o ofertă de bunuri și servicii aducătoare de profit corespunzător.

Generalitati

Calculul costurilor în întreprinderile mici și mijlocii productive sau de servicii are la bază următoarea documentație:

- Evidența contabilă, inclusiv închiderile de an ca elemente de bază pentru înregistrarea costurilor.
- Alte evidente ca bază pentru:
 - evidențierea costurilor, de exemplu înregistrarea materialelor și a timpului de lucru, decontarea utilajelor;
 - calculul pozițiilor și purtătorilor de costuri, de exemplu evidente statistice ale producției și desfacerii, clasificarea personalului în funcție de obiectul de activitate pentru realizarea clasificării costurilor de personal.

Calculul costurilor servește următoarelor scopuri:

- 1) Determinarea costurilor directe ca bază de stabilire a prețului de vânzare.
- 2) Calcularea rentabilității activității fiecărei secții, a grupelor de produse sau a produselor pentru a fundamenta planul de producție și desfacere.
- 3) Determinarea prețului minim la care se mai pot accepta comenzi (politica de preț a întreprinderii).
- 4) Determinarea pentru evaluarea bilanțieră a unor cote de adaos aplicabile semifabricatelor și produselor finite, precum și instalațiilor de producție și de uz propriu.
- 5) Fundamentarea analizei comparative de rentabilitate prestațiilor proprii – prestații

efectuate de terti, de exemplu, daca este mai eficienta organizarea unei sectii de reparatii si intretinere sau utilizarea serviciilor unei intreprinderi specializate.

Calculul costurilor se structureaza pe urmatoarele domenii:

- 1) Determinarea tipologiei costurilor sau înregistrarea costurilor,
- 2) Determinarea pozitiiilor de costuri,
- 3) Determinarea purtatorilor de costuri (calculatia),
- 4) Calculul rezultatelor activitatii întreprinderii.

În functie de scopul urmarit, exista urmatoarele forme de calcul al costurilor:

	Materialul cifric utilizat		
	Valori referitoare la activitatea trecuta	Valori medii	Valori previzionare
Denumirea sistemului de calcul al cost. În functie de modul de decontare pe purtatori de costuri	Calculul cost. totale la valori realizate Calculul cost. partiale la valori realizate	Calculul cost. totale la valori normale Calculul cost. partiale la valori normale	Calculul cost. totale la valori planificate Calculul cost. partiale la valori planificate
Utilizat în principal în cazul	Întreprinderi mici si mijlocii	Întreprinderi mijlocii si mari	

În perioadele de majorare a costurilor este deosebit de important sa se utilizeze în calcul valori de previziune. Prin aceasta se înțelege ca este important ca înca de la începutul anului sa avem o viziune asupra tendintei de evolutie a costurilor si sa lucram în calculatie cu valorile actuale (întocmirea bugetului).

Calculul costurilor prin determinarea purtatorilor de costuri (calculatia de pret)

Produsele/serviciile realizate în întreprinderi sunt destinate fie vânzarii (schimb, compensatie etc.) pe piata de desfacere (produse/servicii destinate pietei), fie uzului intern al întreprinderii (produse/servicii interne).

Produsele/serviciile destinate pietei sunt deci acelea care urmeaza sa fie vândute.

Produselor/serviciilor întreprinderii – denumite si purtatori de costuri – li se repartizeaza costurile în calculul purtatorilor de costuri.

Produsele/serviciile destinate pietei trebuie sa fie în final purtatoarele exclusive ale tuturor costurilor dintr-o întreprindere economica privata.

Activitatile unei întreprinderi destinate pietei pot fi:

- Activitati de productie (productie proprie si în lohn),
- Activitati de servicii,
- Activitati de comert.

Activitatile interne ale întreprinderii sunt acele produse sau servicii care nu sunt destinate vânzarii. Ele sunt necesare pentru realizarea si desfacerea activitatilor destinate pietei. Activitatile interne sunt, de exemplu, utilaje de productie proprie, activitati de punere în functiune si intretinere realizate cu personalul întreprinderii, scule, dispozitive de productie proprie s.a.

Acestea creeaza costuri generale aferente activitatilor destinate pietei (daca nu pot fi decontate direct pe un produs sub forma costurilor speciale de productie). Activitatile interne trebuie calculate si controlate în acelasi fel ca si activitatile destinate pietei, deoarece numai astfel se poate stabili daca este mai avantajos sa realizezi o anumita activitate cu forte proprii sau este mai bine sa apelezi la serviciile altei întreprinderi.

Determinarea purtatorilor de costuri (calculatia de pret) în calculul costurilor totale

În cazul determinarii purtatorilor de costuri totale, pe toate costurile unei anumite perioade de timp se repartizeaza respectivii purtatori de costuri. Repartizarea costurilor se

efectueaza dupa principiul cauzalitatii. Acest principiu nu poate fi aplicat în mod consecvent, din urmatoarele motive:

1) Datorita dependentei diferite a costurilor de gradul de ocupare a fortei de munca, rezultatul determinarii purtatorilor de costuri totale este la rândul lui dependent de regresia costurilor fixe. Aceasta înseamna ca, la un grad corespunzator de ocupare a fortei de munca, se evidentiaza prin intermediul acestui calcul mai putine costuri decât în cazul unui grad corespunzator de ocupare a fortei de munca.

2) Punerea în practica a principiului cauzalitatii esueaza ca urmare a imposibilitatii practice de decontare absolut a tuturor costurilor conform originii lor. Din acest motiv se efectueaza, mai mult sau mai putin, o repartizare arbitrara a acestora.

Calculatia de pret în întreprinderile productive

Ordinea în care se repartizeaza fiecare cost pe purtatori de costuri este stabilita în urmatoarea schema a calculatiei de pret

Într-o schema generalizata pentru întreprinderi productive se deosebesc de obicei urmatoarele componente ale costurilor, în ordinea indicata:

Schema calculatiei de pret

Costuri materiale directe		
(= costuri cu materiale de fabricatie)		
+ Costuri generale cu materiale		
	?	Costuri materiale
Costuri cu salarii de fabricatie		
+ Costuri generale cu salarii		
+ Costuri generale de fabricatie		
+ Costuri speciale de fabricatie		
	?	+ Costuri de fabricatie
		?
		Costuri de productie
		Cost. gen. Administrative
		+ Cost. generale de desfacere
		+ Cost. speciale de desfacere
		+ Costuri administr. si de desfacere
		Costuri directe
		+ Profit
		Pret pt. plata în numerar
		+ Discount
		Pret – tinta net
		+ Rabat
		Pret – tinta brut
		+ TVA
		Pret final brut inclusiv TVA

Schema de calculatie a fiecărei întreprinderi în parte va suferi modificari în functie de necesitatile speciale ale ramurii economice, ale marimii întreprinderii, ale modului de organizare a contabilitatii etc.

Avantaje si dezavantaje ale calculului costurilor totale

În ciuda punctelor slabe evidentiate la determinarea purtatorilor de costuri totale, se obtin totusi o serie de informatii utile conducerii întreprinderii:

1) Costurile directe determinate reprezinta baza de calcul al pretului de vânzare.

2) Elementele de baza pentru evaluarea semifabricatelor si a produselor finite, precum si a utilajelor de uz intern în vederea înlocuirii bilantului. (Având în vedere ca aceasta evaluare este efectuata de regula de catre un organ autorizat, nu este necesara abordarea mai larga a acestei problematici).

3) Din compararea costurilor directe determinate

- pe purtator de costuri, de exemplu ore de munca manuala,
- pe categorii de purtatori de costuri, de exemplu compartimentul comercial,
- pe livrari pe o anumita piata de desfacere, de exemplu, piata răsăriteana, cu preturile încasate, respectiv cu valoarea activitatii întreprinderii, se obtine rezultatul întreprinderii (profitul sau pierderea calculatorie).

Calculul se efectueaza dupa urmatoarea schema:

Pretul de vânzare net realizat, respectiv valoarea activitatii realizate

- Taxa pe valoarea adaugata

- Costuri directe

= Profitul sau pierderea calculatorie

Profitul sau pierderea calculatorie astfel determinate reprezinta un punct de pornire în luarea deciziilor de catre conducerea unei întreprinderi.

4) Elementele de fundamentare a planului.

5) indica marimea costurilor directe corespunzatoare unui nivel dat al gradului de ocupare a fortei de munca.

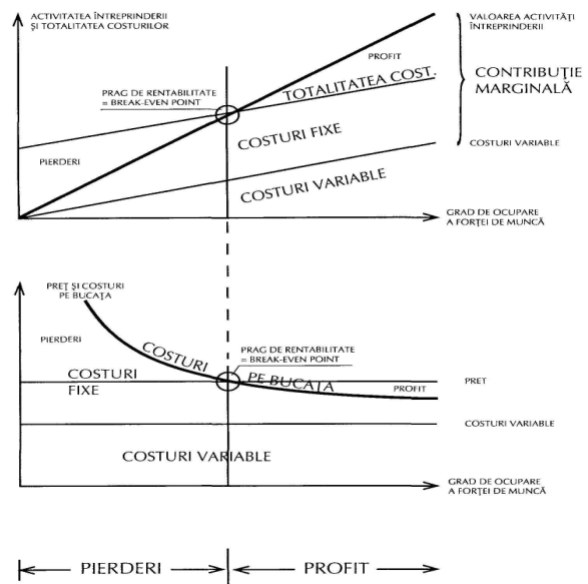
Determinarea purtatorilor de costuri (calculatia de pret) în calculul costurilor partiale

În calculul costurilor partiale, se renunta la încercarea de a repartiza cât mai exact (conform originii) costurile fixe pe fiecare activitate în parte, deoarece se stie de la bun început ca, în ciuda tuturor eforturilor, exista inexactitati si erori în procesul de delimitare si repartizare pe baza de chei de calcul. Calculul costurilor partiale are în vedere în principal costurile variabile corespunzând astfel în cel mai strict sens principiul cauzabilitatii. În acest fel se elimina si dependenta costurilor de gradul de ocupare a fortei de munca.

În general, în afara costurilor variabile la calculul costurilor partiale se au în vedere si preturile de piata; diferenta dintre pret, respectiv valoarea activitatii întreprinderii, si costurile variabile se numeste contributie marginala.

Spre deosebire de calculul costurilor totale, calculul costurilor partiale permite obtinerea urmatoarelor informatii suplimentare:

- determinarea pragului de rentabilitate („break – even point”, pragul minim). Pragul de rentabilitate trebuie stabilit initial din punct de vedere cantitativ (determinarea „break – even point” în unitati de productie = **volumul minim de desfacere**).
- În cazul în care se poate porni de la un anumit nivel, cunoscut deja, al cifrei de afaceri – ceea ce se practica în mod curent – poate fi mult mai utila determinarea directa a



pragului de rentabilitate valoric (**cifra minima de afaceri**), fara a mai trece prin etapa cantitativa.

Se utilizeaza urmatoarele marimi de calcul:

Marimi de calcul pentru				
Un purtator de costuri	O categorie de purtatori de costuri	Un domeniu de activitate a întreprinderii	O piata de desfacere	Întreaga întreprindere
Presul de piata al unui purtator de costuri	Valoarea unei categorii de purtatori de costuri	Valoarea unui domeniu de activitate a întreprinderii	Unei pietei de desfacere	Valoarea activitatii întreprinderii
- costuri var. ale purtatorului de costuri	- costuri var. ale categoriei de costuri	- costuri var. ale domeniului de activitate	- costuri var. ale pietei de desfacere	- costuri var. ale întregii întreprinderi
= contrib. marg. a purtatorului de costuri	= contrib. marg. a categ. purtatorilor de costuri	= contrib. marg. a domeniului de activitate a întreprinderii	= contrib. marg. a pietei de desfacere	= contrib. marg. a întregii întreprinderi
+ contrib. marg. a celorlalti purtatori de costuri	+ contrib. marg. a celorlalte categ.purtatori de costuri	+ contrib. marg. a celorlalte dom. De activitate	+contrib. marg. a celorlalte pietei de desfacere	-
= contrib. marg. a întreprinderii	= contrib. marg. a întreprinderii	= contrib. marg. a întreprinderii	= contrib. marg. a întreprinderii	-
- costuri fixe	- costuri fixe	- costuri fixe	- costuri fixe	- costuri fixe
= rezultatul activitatii întreprinderii	= rezultatul activitatii întreprinderii	= rezultatul activitatii întreprinderii	= rezultatul activitatii întreprinderii	= rezultatul activitatii întreprinderii

În acest caz trebuie utilizata urmatoarea formula de calcul:

$$\text{Cifra minima de afaceri} = \text{Costuri fixe} / 1 - (\text{Costuri variabile} / \text{Cifra de afaceri})$$

Relatia

$$1 - (\text{Costuri variabile} / \text{Cifra de afaceri})$$

nu reprezinta altceva decât rata relativa a contributiei marginale la cifra de afaceri efectiva (= contributia marginala : cifra de afaceri) si este denumita si rata PV (rata profit-volum – raport profit-cifra de afaceri). Acest raport indica de asemenea si în ce masura este posibila realizarea unui profit suplimentar prin majorarea cifrei de afaceri peste pragul de rentabilitate.

În cazul în care – pornind de la un nivel dat al cifrei de afaceri – nu se doreste determinarea pragului de rentabilitate, ci nivelul cifrei de afaceri care sa asigure un anumit profit, atunci se procedeaza în felul urmator:

$$\text{Costuri fixe} + \text{Profit preconizat}$$

$$\text{Cifra de afaceri necesara} = \text{-----}$$

$$\text{Rata contributiei marginale}$$

Întreprinderile care nu pot utiliza o evidenta a costurilor, pot determina pe o cale simplificata costurile fixe si variabile necesare unui calcul aproximativ al pragului de rentabilitate, si anume: costuri variabile sunt considerate în cazul întreprinderilor de comert doar consumul de marfa si în cazul întreprinderilor productive doar consumul de materiale si salariile de fabricatie. Din costurile totale se scad apoi aceste pozitii. Restul costurilor constituie, cu aproximatie, suma costurilor fixe.

Determinarea cifrei de afaceri minime este valabila doar pentru un nivel de capacitate care evidentiaza costuri fixe certe. Pentru cantitatile produse si/sau desfacute peste acest nivel de capacitate, trebuie avute în vedere eventualele modificari:

1) Aparitia unor costuri fixe (fixe majorate) suplimentare, ca urmare a extinderii capacitatii de productie;

2) Modificari ale costurilor variabile ca urmare a aparitiei, de exemplu, a unor costuri progresive (ore suplimentare);

3) Reduceri ale pretului de vânzare, deoarece cantitatile suplimentare nu pot fi desfacute, de exemplu, decât la export.

Avantaje si dezavantaje ale calculului costurilor partiale

Determinarea purtatorilor de costuri partiale ofera urmatoarele informatii importante conducerii întreprinderii:

1) Costurile variabile directe (= costuri marginale) determinate indica limita minima (pe termen scurt) a pretului de vânzare stabilit.

2) Contributia marginala ca element de baza pentru urmatoarele aprecieri:

2.1) Evaluarea rentabilitatii unui purtator de costuri, a unei categorii de purtatori de costuri, a unei pietei de desfacere, a unui domeniu de activitate; cu cât este mai mare contributia marginala, cu atât mai rentabila este realizarea purtatorului de costuri, categoriei de purtatori de costuri, deservirea pietei de desfacere sau conducerea domeniului de activitate.

2.2) Evaluarea rentabilitatii unor cantitati produse, respectiv vânzari mai mari la preturi mai mici.

2.3) Evaluarea rentabilitatii unor eventuale comenzi suplimentare.

2.4) Evaluarea rentabilitatii programului de fabricatie sau desfacere.

3) Determinarea rezultatului activitatii întreprinderii este utila ca baza de evaluare a rentabilitatii întregii întreprinderi.

În ciuda avantajelor enuntate, nu trebuie pierdute din vedere si anumite dezavantaje ale acestui mod de calcul.

Utilizarea exclusiva a costurilor partiale nu este eficienta în situatii în care pentru fundamentarea pretului de vânzare este necesara folosirea costurilor totale ale unei activitati a întreprinderii (de ex. calculatia justificativa în cazul marfurilor cu pret reglementat la nivel de ramura).

Prin intermediul calculului costurilor partiale, se determina relativ exact numai pretul minim admisibil (pe termen scurt), în timp ce pretul maxim, la care ar trebui sa se situeze pretul pietei, lipseste.

O alta dificultate cu care se confrunta în special întreprinderile mici si mijlocii, la folosirea calculului costurilor partiale, o constituie necesitatea de a furniza marfa pe pietele total separate. Pentru întreprinderile mari este mai usoara realizarea diferentierii preturilor, de ex. pentru livrari pe piata interna si pe cea externa. De obicei, întreprinderile mici si mijlocii au posibilitati reduse de diferentiere, datorita pietei sale de desfacere închise si limitate ca dimensiune.

Solicitarea unor preturi diferite pentru aceeasi prestatie sau prestatii similare pe aceeasi piata ar avea o influenta negativa asupra bunului renume al firmei.

Atât determinarea costurilor totale, cât si cea a costurilor partiale furnizeaza conducerii unei întreprinderi informatii importante. În functie de informatia dorita, este necesara obtinerea rezultatelor printr-o metoda de calcul sau cealalta. Pentru aprecierea de ansamblu a activitatii întreprinderii sunt însa importante rezultatele ambelor tipuri de calculatie.

Bibliografie

- Univ. Prof. Dkfm. Dr. Wolfgang Kemmetmuller, Dkfm.Mag. Herbert Kreiser, 2002 – Kostenrechnung und Kalkulation , Ed. Galileo Datenverarbeitungsgesellschaft m.b.H
- J.C. Dragan, M.C. Demetrescu, 1998 – Noul Marketing in Mileniul III, Ed. Europa Nova
- J.C. Dragan, M.C. Demetrescu, 1996 – Practica Prospectarii Pietei, Ed. Europa Nova
- Ovidiu Nicolescu, 1995 – Management, Ed. Economica