

ABORDĂRI CONCEPTUALE ALE COSTURILOR

Stela Caraman, lector superior, ASEM

This article examines the economic content of the term "cost " based on IFRS. The author motivated the necessity to use this term and presented the main characteristics typical to it. Finally, the author explained some differences between production costs and cost of production to avoid any confusion that may arise in specifying the content of these terms.

Costurile rezultate în urma desfășurării activității economico-financiare a entității reprezintă unul din aspectele economice principale studiate în cadrul contabilității manageriale. Managerii entității de toate nivelele au nevoie de informații privind costurile în vederea determinării rezultatelor financiare, marjei de contribuție, costului bunurilor fabricate (serviciilor prestate, lucrărilor executate) etc. În acest context, o atenție sporită trebuie îndreptată spre cunoașterea conținutului costurilor.

În practica economică există tendința de utilizare a unei game variate de termeni, cum ar fi „consumuri”, „costuri”, „costuri de producție”, „costul producției sau costul produselor fabricate”, al căror conținut economic necesită, după părerea noastră o explicație mai amplă, pentru evitarea confuziilor ce pot să apară în interpretarea acestora.

Conceptul de la care se va pleca este „consumul”. În prezent, sub impactul prevederilor SIFR, noțiunea de „consumuri” se vrea substituită cu cea de „costuri”. Totuși, trebuie de înțeles, că noțiunea de „costuri” nu va avea un înțeles (conținut economic) identic cu cea de „consumuri”, dar nici cu cea de „cost al producției”, așa cum sunt cunoscute la moment.

De ce apare necesitatea categoriei economice numite „costuri” ? După cum se știe, desfășurarea oricărei activități economice, în special de producție, presupune consum de factori de producție, iar pentru fiecare factor producătorul cheltuiește o sumă de bani, deci consumul de factori îl costă. Prin urmare, consumul factorilor ca urmare a utilizării lor preventive constituie baza costurilor.

Costul este o categorie economică universal acceptată și are la origine verbul latin „consto - constare”, care înseamnă a stabili, a fixa ceva, din care s-a desprins noțiunea de „costă”, pentru a exprima cât s-a consumat sau s-a plătit. Ulterior, de la această noțiune s-a ajuns la noțiunea de *cost* al cărui conținut este legat de un consum de resurse.

În sens larg, costurile reprezintă consumul de resurse (materiale, de muncă, financiare, informaționale etc.) în activitatea economico-financiară a entității pentru atingerea diverselor

scopuri. Astfel, consumul de resurse este prezent în orice domeniu, deci putem spune despre cost că este o categorie universală.

În legătură cu costurile, trebuie de menționat că componența lor este variată în funcție de direcția utilizării resurselor, unele dintre ele sunt nemijlocit legate de procesul de producție, iar altele sunt folosite în alte tipuri de activități: achiziție, comercializare, administrare etc.

Abordarea mai amplă a noțiunii și conținutului economic al costurilor are ca punct de plecare circuitul economic al entității care presupune înlănțuirea următoarelor procese: aprovizionare, producție și desfacere. Parcurgerea fazelor circuitului economic presupune utilizarea resurselor alocate, dar și obținerea venitului, ca rezultat al factorilor de producție sacrificați, în urma obținerii și vânzării produselor. Astfel, că achiziționarea factorilor de producție presupune în prima fază a circuitului economic, efectuarea unor plăți. Aceste plăți sunt numite *costuri de achiziționare* și marea majoritate rămân asupra stocurilor achiziționate până la darea lor în consum.

În stadiul următor al circuitului economic – producția – are loc utilizarea factorilor de producție achiziționați și transformarea lor în bunuri destinate vânzării sau pentru necesitățile entității. În această fază, consumurile de factori de producție devin *costuri de producție*.

În ultima fază, resursele sunt utilizate în procesul de comercializare a produselor rezultate din faza anterioară, devenind *costuri de distribuire*.

Circuitul economic de transformare a resurselor în costuri este prezentat schematic în figura 1.

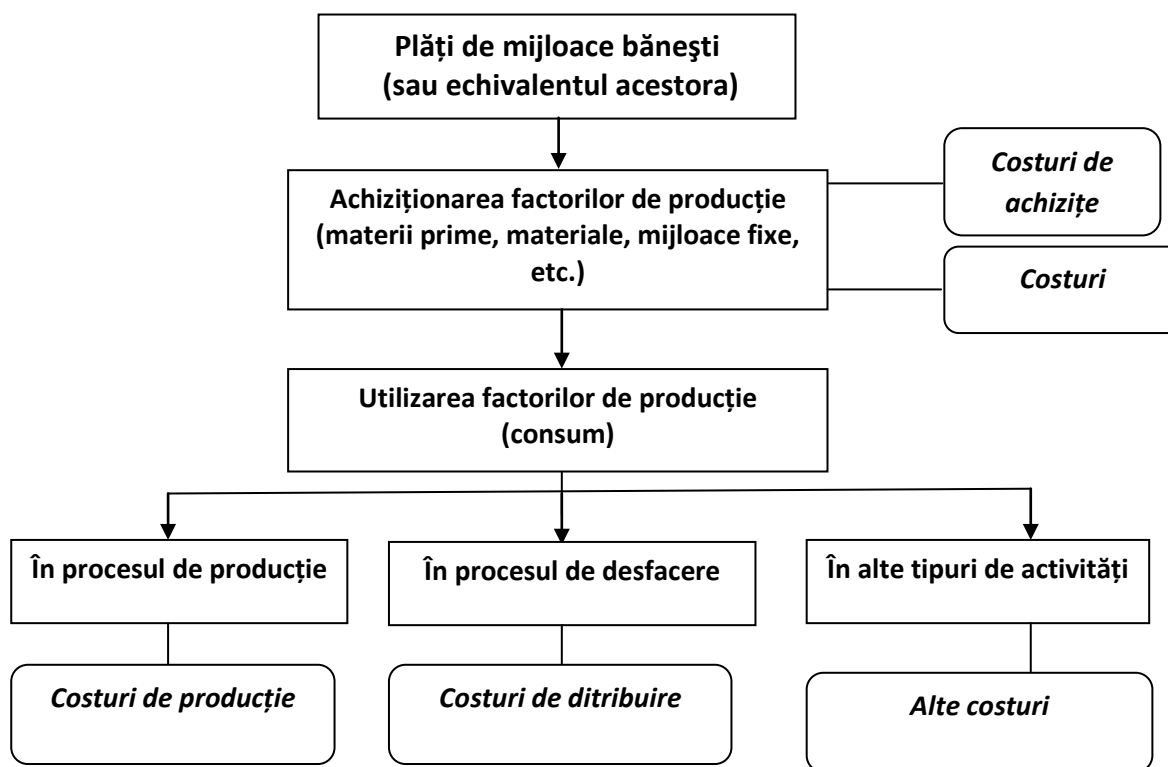


Figura 1. Circuitul economic de transformare a resurselor în costuri

Din cele expuse, rezultă că consumul factorilor localizați în cadrul procesului de aprovizionare formează costurile de achiziție, în procesul de desfacere – costurile de distribuire, în activitatea de gestionare a activității entității – costuri de administrare etc., iar în cadrul procesului de producție formează conținutul costurilor de producție. În înțelesul restrâns al cuvântului, costurile de producție cuprind numai acele costuri strict necesare, fără de care nu se poate obține un produs, presta un serviciu sau executa o lucrare. Acestea sunt costurile de materii prime și materiale, costuri privind utilizarea forței de muncă (costuri cu manopera), costurile privind utilizarea mijloacelor de muncă (costuri indirecte). Deci, ele cuprind numai consumul de factori de producție necesari pentru fabricarea bunurilor (prestarea serviciilor).

Generalizând, **costurile** reprezintă expresia bănească a tuturor resurselor utilizate în activitatea economico-financiară a entității pe parcursul unei perioade de gestiune. Ele pot fi atribuite

fie la la active, fie la cheltuieli. La rândul lor, *costurile de producție* reprezintă expresia bănească a unei părți din resursele productive ale entității utilizate pentru fabricarea produselor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor în cursul unei perioade de gestiune. Prin urmare, noțiunea de „costuri” este mai largă decât noțiunea de „costuri de producție”.

Trebuie de menționat, că pe lângă consumul de resurse care stă la baza costurilor de producție, entitățile mai efectuează unele plăți de mijloace bănești pentru telefon, apă, salubritate etc. care reprezintă echivalentul unor servicii efectuate în favoarea procesului de producție și, deci, vor fi regăsite în componența costului producției. De asemenea, entitățile mai calculează și efectuează o serie de plăți, care se recunosc costuri de producție nu prin aceea că depind în mod științific de conținutul economic al acestora, ci prin efectul unor reglementări economice. Din această categorie menționăm: contribuțiile pentru asigurări sociale, primele de asistență medicală etc.

Pentru delimitarea corectă a costurilor de producție nu trebuie să ignorăm și faptul că într-o entitate au loc și consumuri de mijloace de producție și plăți bănești a căror rezultat nu este un produs sau o lucrare, ci acestea se datorează unor consumuri suplimentare de materiale și plățile de salarii provocate de abateri de la procesul tehnologic, utilizarea unor materiale de calitate necorespunzătoare sau de altă dimensiune decât cea prevăzută, consumuri datorate deșeurilor sau recondiționarea rebuturilor, lipsuri de valori materiale peste normele de perisabilitate, pierderi din întreruperi din cauze interne etc. Chiar, dacă aceste au un conținut similar cu cele efectuate în vederea obținerii bunurilor sau serviciilor, în sensul că apar în timpul desfășurării procesului de producție, totuși, ele sunt cheltuieli neproductive și nu se recunosc în calitate de costuri de producție. Le regăsim în componența costurilor perioadei.

Când costurile de producție afectează direct o anumită categorie de bunuri fabricate, lucrări executate sau servicii prestate se poate vorbi de *costul producției* sau *costul produselor fabricate*, *costul serviciilor prestate* etc. Așadar, *costul producției* reprezintă expresia bănească a resurselor de producție utilizate pentru fabricarea unui anumit tip de produse, prestarea unui anumit tip de servicii și/sau executarea unei anumite lucrări, a cărui mărime din punct de vedere metodologic este determinată în baza unui anumit mod de grupare și regroupare a costurilor care stau la baza formării acestuia, în funcție de anumite criterii.

Schematic, deosebirea dintre costuri de producție și costul producției (costul produselor fabricate), dar și fluxul determinării costului producției este prezentat în figura 2.

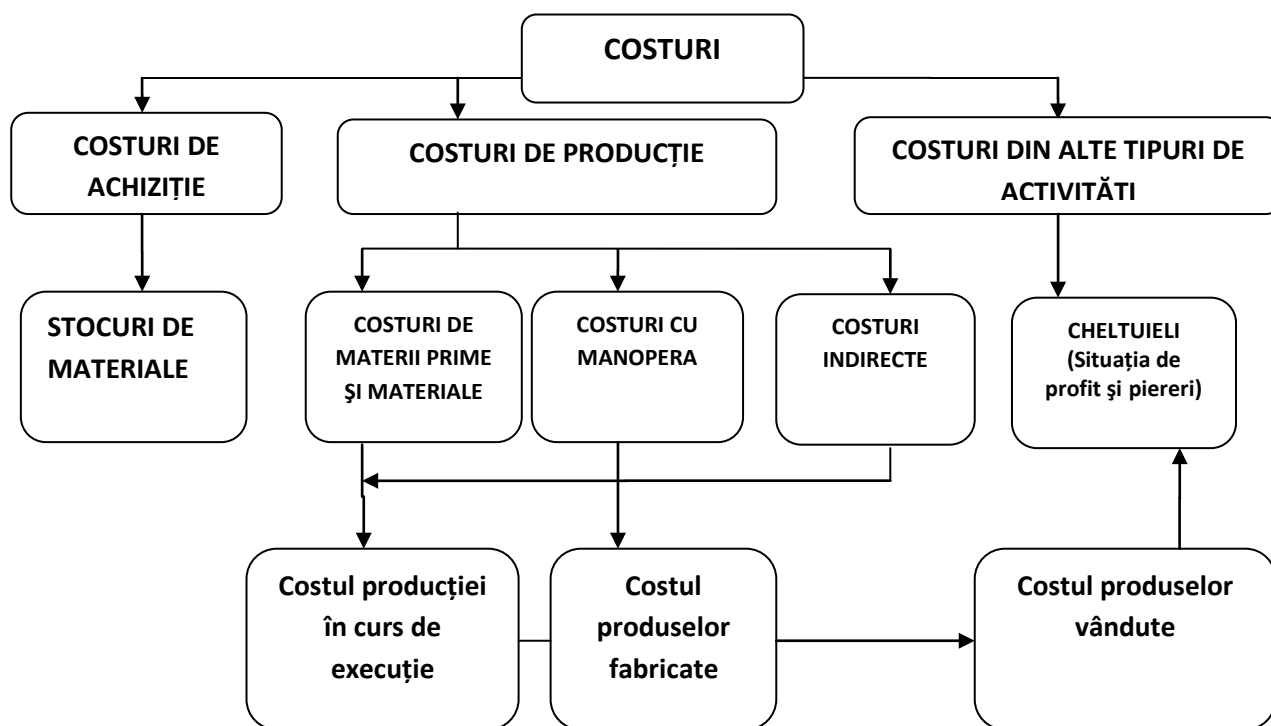


Figura 2. Fluxul determinării costului producției (costului produselor fabricate)

Prin urmare, noțiunile de „cost de producție” și „cost al producției” nu se suprapun. Costurile de producție se referă la procesul de producție, în general, indiferent de finalitatea acestuia și caracterul legăturii cu producția, iar costul producției (costul produselor fabricate) subînțelege sfârșitul procesului de producție și identificarea acelei părți a costurilor care se referă la produsele fabricate și/sau produsele nefinisate.. Astfel, noțiunea de „costuri de producție” fiind mai largă decât cea de costul producției (costul produselor fabricate).

Bibliografie

1. Horngren C., Datar M., Foster G. Contabilitatea costurilor: o abordare managerială, editura Arc, Chișinău, 2006.
2. Olariu C. V. Costul și calculația costurilor, editura Didactică și pedagogică, București, 1977.
3. Nederița A., Panuș V. Aspecte generale privind calculația costurilor de producție. În: Contabilitate și audit, 2012, nr.8, p.61-65.
4. Șteliac N. Cheltuielile și costurile de producție – abordări conceptuale. <http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/820061/35.pdf>.
5. Гущина И. Э., Балакирева Н. М. Управленческий учет: основы теории и практики. – М.: КНОРУС, 2004.
6. Ленчевская Н. В. Затраты», «расходы», «издержки» – ключевые понятия управленческого учета и проблемы их разграничения. <http://law.admtymen.ru/noframe/nic?d&nd=466201321&prevDoc=466201310>.
7. Шебек С.В. Что такое «затраты». http://www.costkiller.ru/index/ves_ars/s_chem_na/chto_tako/at_product/42/index.htm