

CLASIFICAREA COSTURILOR PE ELEMENTE ECONOMICE: PARTICULARITĂȚI DE UTILIZARE ȘI DIRECȚII DE OPTIMIZARE

COST CLASSIFICATION BY ECONOMIC ELEMENTS: OPERATING CHARACTERISTICS AND OPTIMISATION GUIDELINES

Autor: **ALINA JIDRAȘ**

e-mail: jjdrasalina3@mail.ru

Conducător științific: **RODICA CUȘMĂUNSA**, ORCID ID: 0000-0003-0444-9799

e-mail: cusmaunsa.rodica.gheorghe@ase.md

Academia de Studii Economice a Moldovei

Abstract. *In this article are discussed significant aspects of cost classification, which help to optimize financial performance while reducing costs and expenses, including statistical reporting burden. Using research methods, such as analysis, the opinions of various users were also examined, which lead to more detailed conclusions and recommendations on statistical reports.*

Keywords: *cost of production, statistical forms, fiscal burden*

JEL: M41

Introducere

Activitatea de producție independent de ramură și sfera de activitate presupune inevitabil utilizarea anumitor resurse umane, materiale, naturale și bănești. Această utilizare individualizată în timp, spațiu și pe obiecte de evidență îmbracă în cele din urmă forma costului. Noțiunea de cost este de origine latină, derivând de la verbul “constare”, ceea ce înseamnă a stabili, a fixa. Cu timpul s-a conturat noțiunea de “costă” care exprima un consum ocazionat de confecționarea unui obiect sau fabricarea unui produs. În rezultatul evoluției ulterioare s-a ajuns la noțiunea de **cost**, folosită în sensul inițial pînă în prezent, adică ca o expresie valorică a resurselor consumate în scopuri de producție. În vederea determinării costului producției și respectiv a rezultatului financiar este necesară clasificarea costurilor de producție după mai multe criterii. Aceasta permite nu numai o planificare și contabilizare mai reușită a acestora, ci și o analiză mai exactă a lor, precum și identificarea corelațiilor dintre anumite tipuri de costuri, stabilirea gradului de influență a acestora asupra rentabilității entității.

Conținutul de bază

Clasificarea costurilor în contabilitatea managerială se efectuează în funcție de scopurile (sarcinile) urmărite. Astfel, se consideră că principalele scopuri (sarcini) ale contabilității manageriale sunt [2]:

1. calcularea costului de producție și determinarea rezultatului financiar;
2. luarea deciziilor manageriale;
3. planificarea și controlul activității subdiviziunilor productive (centrelor de responsabilitate).

Clasificarea și contabilizarea costurilor de producție sunt determinate și stipulate în:

- SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”;
- SNC „Stocuri”;

- Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor, aprobate prin OMF nr. 118/2013.

Reieșind din destinația în procesul de producție (necesitățile asigurării structurii corespunzătoare a costului producției), costurile se grupează pe elemente economice și articole de calculație, prezentate în figura 1.

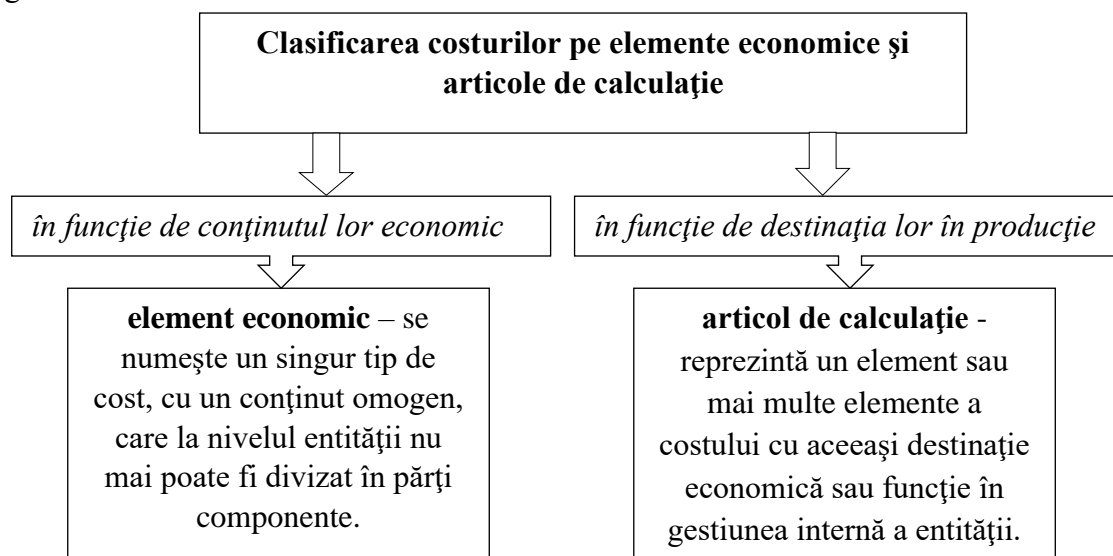


Figura 1. Clasificarea costurilor pe elemente economice și articole de calculație

Sursa: elaborat de autor în baza [2]

În funcție de conținutul economic, costurile se clasifică pe elemente economice, iar după destinația de utilizare - pe articole de calculație. De exemplu, elementul „Costuri materiale”, după destinația de utilizare, cuprinde costurile de materiale de bază la fabricarea produselor, costurile de materiale pentru întreținerea secțiilor de producție etc.

Tabelul 1. Structura costurilor pe elemente economice și articole de calculație

Elemente economice	Articole de calculație
1. costuri materiale;	1. materii prime și materiale de bază;
2. costuri cu personalul;	2. deșeuri recuperabile (-);
3. amortizarea și deprecierea activelor imobilizate;	3. semifabricate cumpărate (sau de producție proprie);
4. alte costuri.	4. combustibil și energie tehnologică;
	5. salarii de bază;
	6. contribuții pentru asigurările sociale;
	7. costuri indirecte de producție.

Sursa: elaborat de autor în baza [2]

Gruparea costurilor pe elemente economice arată ce mijloace a consumat entitatea în activitatea sa, dar nu poate evidenția scopul pentru care s-au efectuat acestea și nici nu poate determina costurile pe produse, lucrări și servicii. Drept urmare, apare necesitatea să se utilizeze gruparea costurilor pe articole de calculație.

Clasificarea costurilor pe elemente economice și articole de calculație are atât avantaje și dezavantaje care sunt prezentate în tabelul 2.

Tabelul 2. Avantajele și dezavantajele clasificării costurilor pe elemente economice și articole de calculație

Clasificarea	Avantaje	Dezavantaje	
pe elemente economice	<ul style="list-style-type: none"> - este simplă; - asigură cunoașterea mărimii unui sau altui tip de consum la nivelul entității pentru o perioadă concretă de timp, indiferent de locul apariției și produsul pentru care s-a efectuat; - permite analiza structurii costului producției fabricate. 	<ul style="list-style-type: none"> - nu asigură cunoașterea costurilor care s-au efectuat pentru fabricarea unui tip de produs, lucrare sau serviciu concret. 	La nivelul întregii producții a entității, suma costurilor grupate pe articole de calculație este egală cu suma costurilor grupate pe elemente economice.
pe articole de calculație	<ul style="list-style-type: none"> - asigură separarea costurilor directe de cele indirecte; - asigură cunoașterea mărimii costurilor suportate la nivelul subdiviziunilor productive; - permite calcularea costului normativ și efectiv pe produse, lucrări și servicii; - permite identificarea căilor de reducere a costurilor; - asigură organizarea evidenței analitice. 	<ul style="list-style-type: none"> - necesită un volum mai mare de muncă. 	

Sursa: elaborat de autor în baza [2]

Potrivit prevederilor Legii cu privire la statistica oficială nr.93/2017, sarcina statisticii oficiale constă în asigurarea utilizatorilor cu informații statistice de calitate și la timp, necesare pentru elaborarea și monitorizarea politicilor economice și sociale, deciziilor autorităților publice și mediului de afaceri, pentru elaborarea cercetărilor științifice, pentru informarea societății și altor categorii de utilizatori, după caz.

Informații detaliate privind costurile și cheltuielile de producție a întreprinderii se reflectă în următoarele formulare statistice:

- I. **5-C „Consumurile și cheltuielile entității”**, ce se prezintă trimestrial, până la data de 25 a lunii următoare trimestrului de raportare. Scopul cercetării constă în colectarea informației conform cerințelor Sistemului Conturilor Naționale, ținând cont de necesitatea calculării produsului intern brut și altor indicatori macroeconomici. Sfera de cuprindere al acestei cercetări statistice include tot cercul de entități indiferent de genul de activitate, tipul de

proprietate și forma juridică de organizare (cu excepția organizațiilor bugetare, băncilor, companiilor de asigurări, organizațiilor necomerciale).

- II. **14-AGR „Consumuri și cheltuieli de producție (lucrări, servicii)”**, ce se prezintă anual, până la 15 aprilie. Sfera de cuprindere al acestei cercetări statistice include întreprinderile, care practică activitatea agricolă (fitotehnie și zootehnie), inclusiv cele cu activitate auxiliară agricolă indiferent de forma organizatorico-juridică, cât și gospodăriile țărănești (de fermier), care dispun de 50 ha terenuri agricole și peste.

Luând în considerare faptul că aceste formulare diferă nemijlocit prin structura lor, în tabelul următor sunt prezentate articolele de calculație caracteristice fiecărui element economic pentru ambele formulare statistice:

Tabelul 3. Structura comparativă a costurilor pe elemente economice și articole de calculație

Element	Formularul statistic	
	5-C	14-AGR
1. costuri materiale;	<ul style="list-style-type: none"> - materii prime, materiale, semifabricate cumpărate, piese de schimb; - combustibil. 	<ul style="list-style-type: none"> - valoarea producției și materiei prime pentru prelucrare; - semințe și material săditor; - nutrețuri; - altă producție agricolă; - îngrășăminte minerale; - produse petroliere; - energie electrică; - combustibil; - pesticide și alte mijloace de protecție a plantelor; - medicamente și substanțe dezinfectante; - piese de schimb, materiale pentru reparație; - materiale de construcție pentru reparație; - alte consumuri și cheltuieli materiale.
2. costuri cu personalul;	- remunerarea muncii, contribuții de asigurări sociale obligatorii.	
3. amortizarea și deprecierea activelor imobilizate	- amortizarea și deprecierea activelor imobilizate.	
4. alte costuri	<ul style="list-style-type: none"> - aferente serviciilor (lucrărilor) prestate (executate) de terți: de transport, de comunicații, de prelucrare a materiei prime proprii; - privind leasing operațional (arendă, locațiune). 	<ul style="list-style-type: none"> - aferente serviciilor (lucrărilor) prestate (executate) de terți: pentru transportarea încărcăturilor, pentru îmbunătățirea solului, chimizarea solului și alte lucrări agrochimice (inclusiv lucrări de arătură și de recoltare), pentru reparația tehnicii, pentru deservirea zootehnică și veterinară, pentru serviciile de telecomunicații, pentru deservirea informativă și de calcul, pentru prelucrarea materiei prime proprii, alte

		<p>consumuri și cheltuieli aferente serviciilor și lucrărilor prestate de terți;</p> <ul style="list-style-type: none"> - pentru plantarea plantațiilor multianuale: livezi, vii, arbuști fructiferi, alte plantații perene; - pentru cultivarea plantațiilor multianuale pînă la intrarea pe rod: livezi, vii, arbuști fructiferi, alte plantații perene; - arendarea terenurilor agricole cu destinație de producție; - cheltuieli pentru deplasări; - impozite, taxe, plăți (cu excepția impozitului pe venit); - cheltuieli privind dobânzile pentru credite și împrumuturi.
--	--	--

Sursa: elaborat de autor în baza [5,6]

Entitățile private urmăresc maximizarea profitului în condițiile reducerii cheltuielilor și costurilor, printre care poate fi menționată și povara de raportare statistică. Astfel, multe entități ale complexului agroindustrial sunt incluse în eșantionul ce trebuie să prezinte două dări de seamă identice în mare măsură după conținut. Dacă Formularul 5 C poate fi generat automat din softul contabil, atunci pentru 14-AGR nu există așa posibilitate și mai solicită atât prelucrarea separată a datelor contabile, cât și resurse financiare, de timp suplimentare.

Pentru ușurarea completării Formularului statistic 14-AGR, este recomandabil ca în clasificatorul „Consumuri și cheltuieli” din softul contabil să fie introduse elementele prevăzute în Darea de seamă respectivă.

De aici și apare necesitatea optimizării formularelor, în special pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii. Pentru a îmbunătăți domeniului de raportare statistică, Asociația Businessului European (EBA Moldova) a înaintat Biroului național de Statistică următoarele propuneri:

- termenii care sunt utilizați în formularele statistice să fie actualizați în corespundere cu terminologia utilizată în Standardele Naționale de Contabilitate (de exemplu: consumuri, active materiale pe termen lung, activele nemateriale, etc.);
- elaborarea și publicarea în mod oficial a unor instrucții/explicații detaliate care vor conține exemple de completare și vor ajuta și simplifica îndeplinirea rapoartelor statistice;
- implementarea unei posibilități de a plasa public întrebări din partea companiilor și de a primi răspunsuri la acestea pe aceeași pagină;
- rapoartele care conțin solduri inițiale din perioadele precedente, ar fi bine ca acestea să fie generate automat, pentru a evita unele corectări ulterioare de către angajații BNS care nu sunt comunicate sau pentru a evita neacceptarea raportului fără să se cunoască cauza respingerii.

Din practică mai pot fi atestate și alte probleme examinate în următorul tabel:

Tabelul 4. Problemele perfectării formularelor statistice și propuneri de înlăturare a acestora

Probleme	Propuneri
<p>1. Prezentarea fără posibilitatea de corectare.</p> <p>2. La întreprinderile industriale mari cheltuielile de producere nu întotdeauna se reflectă la sfârșitul trimestrului, iar inventarierea producției în curs de execuție se organizează la sfârșitul ciclului sau la sfârșit de an (mai ales în complexul agroindustrial), ceea ce face ca raportul dat în acest sens să conțină date aproximative.</p> <p>3. Prezentarea raportului pentru tr. IV până la data de 25 ianuarie anului următor a anului de raportare, atunci când verificarea, corectarea cheltuielilor este un proces complicat și se desfășoară până la 30 aprilie a anului viitor, când se întocmesc situațiile financiare.</p>	<p>Pentru a asigura prezentarea datelor exacte și veridice și luând în considerare specificul mai multor companii atât industriale, cât și comerciale, care presupune procese complicate de verificare/corectare a cheltuielilor suportate, considerăm oportun revizuirea termenului de prezentare a acestui raport și introducerea posibilității de corectare după termenul de prezentare.</p>

Sursa: elaborat de autor în baza [11]

Concluzii

Clasificarea costurilor are o semnificație deosebită, deoarece permite efectuarea analizei și prognozei indicatorilor ce țin de vânzări, venitul net atât în întregime pe întreprindere, cât și pe feluri de produse fabricate și alte categorii. Astfel devine posibilă dirijarea costului la planificarea veniturii și evaluarea calității muncii, precum și controlul acestora.

Pe baza rezultatelor studiului, se poate concluziona că clasificarea costurilor face posibilă asigurarea funcționării sistemului de management, formarea costului de producție, precum și obținerea indicatorilor costului produselor (lucrări, servicii) în funcție de obiectivele managementului afacerii. Pentru a asigura un dialog efectiv continuu între business-uri și instituții de conducere, considerăm extrem de important crearea unui grup de lucru tehnic care ar avea un caracter permanent și care ar oferi posibilitatea de a adresa aspectele ce țin de deficiențe tehnice în vederea înlăturării acestora pentru optimizarea raportării statistice.

Referințe bibliografice

1. CARAMAN, Stela. Abordări conceptuale ale costurilor. În: Contabilitatea și auditul în contextul integrării economice europene: progrese și așteptări: conf. șt. intern., 05 apr. 2013. Chișinău: ASEM, 2013, pp. 245-248. ISBN: 978-9975-4242-7-1.
2. CARAMAN, S., CUȘMĂUNȘĂ, R. Contabilitatea managerială: note de curs. Chișinău: Tipografia Centrală, 2015. 188 p. ISBN 978-9975-53-454-3.
3. Contabilitatea întreprinderii. Colectiv de autori, Coordonator GRIGOROI L. Manual. Editura: Chișinău Cartier, Ediția III, 2021. 800 p. ISBN 978-9975-86-456-5 (Cartier). – ISBN 978-9975-75-984-7 (ASEM)
4. Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor. Monitorul Oficial al Republicii Moldova. 2013, Nr. 233-237, art Nr: 1533, cu modificările și completările la zi. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117850&lang=ro
5. Indicații metodologice privind cercetarea statistică 5-C „Costurile și cheltuielile entității”. Disponibil: <https://statistica.gov.md/pageview.php?l=ro&id=7260&idc=635>

6. Indicații metodologice privind cercetarea statistică 14-AGRO „Consumuri și cheltuieli de producție (lucrări, servicii)”. Disponibil: <https://statistica.gov.md/pageview.php?l=ro&idc=635&id=7209>
7. Planul general de conturi contabile, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor Republicii Moldova: nr. 119 din 06.09.2013. Monitor Oficial al Republicii Moldova, 2013, nr. 177-181, 1225, cu modificările și completările la zi. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117857&lang=ro
8. SNC „Particularitățile contabilității în agricultură”, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor Republicii Moldova privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate: nr. 118 din 06.08.2013. Monitor Oficial al Republicii Moldova, 2013, nr. 177-181, cu modificările și completările la zi. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro#
9. SNC „Stocuri”, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor Republicii Moldova privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate: nr. 118 din 06.08.2013. Monitor Oficial al Republicii Moldova, 2013, nr. 177-181, cu modificările și completările la zi. Disponibil: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131868&lang=ro#
10. ПАПКОВСКАЯ, Пелагея. Классификация затрат: методические подходы. În Collection of scientific articles: International scientific conference on accounting, ISCA 2022: 11 Edition, April 1-2 2022, – Chișinău: ASEM, 2022. p. 183 – 186. ISBN 978-9975-155-92-2 (PDF)
11. RUFA M. Propuneri cu privire la optimizarea raportării statistice. Disponibil: <https://eba.md/uploaded/Documente%20de%20pozitie%202021/9.%20Propuneri%20cu%20privire%20la%20optimizarea%20raportarii%20statistice-compressed.pdf>