

# Notiuni generale privind cheltuielile de productie si costurile

## 1.1 Conceptele de consumatiuni,cheltuieli de productie si costuri:

Conceptul de la care se poate pleca in elaborarea teoriei calculatiei contabile a costurilor este cel de **consumatiune**. In spijinul acestei afirmatii este invocat faptul ca "ceea ce se sustrage pietei, spre a se produce bunuri destinate consumului curent sau mijloace de productie de lunga durata, sau pentru a se aduce la indeplinire servicii, ceea ce prin urmare se consuma bunuri si energie spre a se obtine alta valori, poarta numele de consumatiuni".

Referindu-se la notiunea de consumatiune, profesorul Dumitru Rusu afirma ca: "materiile si materialele, mijloacele fixe si forta de munca sunt valori care intra intr-un process de productie si se consuma sub durata unei perioade de timp. Ele sunt consumatii in vederea obtinerii altor valori.

### In functie de obiectul generator al consumatiunii, distingem urmatoarele categorii:

1. **Consumatiunile productive**: se caracterizeaza prin faptul ca se realizeaza in sfera productiei si au un caracter necesar. Ele prezinta un interes deosebit pentru calculatia costurilor de productie deoarece sunt singurele care contribuie la crearea de noi produse, executarea de noi lucrari si prestarea de noi servicii.
2. **Consumatiunile neutre**: sunt cele determinate de defectiunile organizatorice si de conducere aparute in desfasurarea procesului de productie si de desfacere. Se cuprind aici consumatiuni generate de intreruperea procesului de productie din cauze exogene si endogene.
3. **Consumatiunile accidentale**: sunt acele cauzate de prevenirea unor calamitati sau accidente, ori de eforturile de inlaturare a urmarilor acestora.
4. **Consumatiunile cu caracter special**: se refera la acele valori consumate in vederea realizarii anumitor obiective sau actiuni cu caracter special.

"Cand consumatiile de valori afecteaza direct un anumit produs finit, o anumita comanda, un lot sau o serie de produse, o faza de fabricatie, ele poarta denumirea de **cheltuieli de productie**" Acestea apar in cursul procesului de exploatare, indiferent de modul cum se va finaliza activitatea productive a entitatii.

Potrivit definitiilor de dictionar, cheltuielile reprezinta consumurile de mijloace economice care se efectueaza la exploatarea si administrarea de la o zi la alta, in vederea mentinerii activelor angajate in organizarea unei activitati economice.

### Potriviti reglementarilor contabile romanesti, cheltuielile entitatii reprezinta valorile platite sau de platit pentru:

- Consumuri de stocuri, lucrari executate si servicii prestate de care beneficiaza entitatea
- Cheltuieli cu personalul
- Executarea unor obligatii legale sau contractuale

Notiunea generala de cheltuieli o inglobeaza pe cea de plati, inasa este mai larga decat aceasta din urma, care este strict rezervata iesirilor efective de mijloace de plata.

Costurile reprezinta ansamblul cheltuielilor efectuate pentru obtinerea unui bun, executarea unei lucrari, prestarea unui serviciu, sau suma exprimata in general in moneda, a cheltuielilor necesare pentru achizitionarea sau producerea unui bun sau a unui serviciu.

## Costul se definește prin trei caracteristici independente una de alta, și anume:

1. **Campul de aplicare:** a costului poate fi foarte variat și anume:
  - O funcție sau o subfuncție economică a unei întreprinderi
  - Un mijloc de exploatare, adică o mașină, un loc de lucru, un raion de magazine, un canal de distribuție
  - O activitate, adică un lot de produse, un produs...etc.
  - Un centru de responsabilitate, adică un subsistem al organizației pentru care se poate determina un indicator de performanță și care dispune de o anumită autonomie în ceea ce privește mijloacele de utilizat pentru a-și îndeplini obiectivele.
2. **Momentul calculului:** acest criteriu ne permite să distingem două tipuri de costuri:
  - costul istoric, care este un cost calculat după ce au avut loc faptele care l-au generat
  - costul prestabil, care este un cost calculat înainte de a avea loc evenimentele care-l vor genera.
3. **Continutul:** Pentru o perioadă determinată de timp, un cost poate fi calculat fie prin însumarea tuturor cheltuielilor înregistrate în contabilitatea financiară, fie prin însumarea doar unei părți din acestea.

### Ca urmare se pot distinge două categorii de costuri:

- costurile complete, care cuprind toate cheltuielile referitoare la obiectul de calcul.
- costurile parțiale care se obțin prin includerea doar a unei părți din cheltuielile pertinente, în funcție de problema de tratat.

**Costul de producție:** reprezintă expresia banescă a consumațiilor productive efectuate în scopul obținerii unui produs, executării unei lucrări, prestării unui serviciu la un moment dat, consumații care îmbracă forma cheltuielilor de producție.

Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție a materialelor prime și materialelor consumabile și cheltuielile de producție direct atribuibile bunului.

Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manopera directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

La costul de producție se adaugă cheltuielile generale de administrație și cheltuielile de desfacere, repartizate rațional, se obține **costul complet**. De asemenea în costul bunurilor, lucrărilor și serviciilor se mai pot include și alte cheltuieli numai în măsura în care acestea reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în formă și în locul în care se găsesc în prezent.

## 2.2 Clasificarea cheltuielilor de producție

În contabilitatea de gestiune adaptată managementului modern clasificarea cheltuielilor de producție se face potrivit unor criterii științifice, strict necesare și convenabile pentru atingerea obiectivelor sale dintre care amintim:

- Criteriul naturii economice a cheltuielilor
- Criteriul raportului în care se găsesc față de volumul producției
- Criteriul cerințelor de postcalcul...etc.

**1.Potrivit legii,contabilitatea cheltuielilor se tine pe feluri de cheltuieli,dupa natura lor,care se grupeaza astfel:**

**a).Cheltuieli de exploatare,**care cuprind:

- Cheltuieli cu materii prime si materialele consumabile;costul de achizitie al materialelor de natura obiectelor de inventar;costul de achizitie al materialelor nestocate,trecute direct asupra cheltuielilor;contravaloarea energiei si apei consumate;valoarea animalelor si pasarilor;costul marfurilor vandute si al ambalajelor;
- Cheltuieli cu lucrarile si servicii executate de teri;redevente,locatii de gestiune si chirii;prime de asigurare;studii si cercetari;cheltuieli cu alte servicii executate de terti;comisioane si onorarii;cheltuieli de protocol,reclama si publicitate;transportul de bunuri si personal;deplasari,detasari si transferari;cheltuieli postale sit axe de telecomunicatii,servicii bancare si altele.

**b).Cheltuieli financiare;**care cuprind:

- Pierderi din creante legate de participatii;cheltuieli privind investitiile financiare cedate;diferentele nefavorabile de curs valutar;dobanzile privind exercitiul financiar in curs;sconturile acordate clientilor;pierderi de creante de natura financiara si altele.

**c).Cheltuieli extraordinare:**

- Cheltuielile cu provizioanele,amortizarile si ajustarile pentru depreciere de valoare,precum si cheltuielile cu impozitul pe profit si alte impozite,calculate potrivit legii,se evidentieaza distinct,in functie de natura lor.

**2.Dupa natura muncii consumate,**cheltuielile de productie se impart in:

1. **cheltuieli cu munca vie** cuprind cheltuielile determinate de drepturile cuvenite personalului entitatii.Tot in aceasta categorie se mai cuprind si contributia unitatii la asigurarile sociale,la fondul de asigurari sociale de sanatate si la fondul de somas,indemnizatiile pentru detasari si transeferari,primele de asigurare...etc.
2. **cheltuielile de munca materializata sau materiale;**sunt formate din consumurile de mijloace de productie utilizate in procesul de productie,cum ar fi:consumul de materii prime,materiale,energie,apa si alte utilitati,materiale de natura obiectelor de inventar...etc.

**3.Dupa modul de repartizare in costul produselor,lucrarilor si serviciilor,**cheltuielile de productie se clasifica in:

1. **cheltuielile directe;**cuprind acele consumatiuni care se pot repartiza direct in costul unui anumit produs si pentru care exista posibilitatea de a aparea ca pozitii distincte in structura acestuia.Cheltuielile directe se caracterizeaza prin destinatia lor bine precizata si ele se imputa direct asupra produselor fabricate sau a lucrarilor executate si a serviciilor prestate
2. **Cheltuielile indirecte;**se refera la fabricarea intregii productii.Ele nu pot fi inc.luse in costul produsului in momentul efectuarii lor.Caracteristica lor se poate infatisa astfel:in volumul total al cheltuielilor de productie,greutatea lor specifica este variabila;la o crestere substantiala a productiei,volumul lor ramane neschimbat si se reduce pe unitatea de produs.

**4.Sub aspectul cerintelor normarii si postcalculului costurilor,**cheltuielile de productie se grupeaza pe **elemente primare** si pe **articole de calculatie**.

**Clasificarea cheltuielilor de productie pe elemente primare are numeroase utilizari,intrucat aceasta asigura:**

- Posibilitatea determinarii cheltuielilor pentru productia obtinuta;
- Stabilirea unei legaturi organice intre bugetul costurilor si celelalte bugete;
- Cunoasterea ponderii elementelor de cheltuieli in totalul cheltuielilor de productie determinate la nivelul costului complet,aratand prin aceasta raportul dintre munca materializata si munca vie in cadrul unei unitati patrimoniale;
- Centralizarea la nivel macroeconomic a cheltuielilor in forma lor simpla pe ramuri sip e întreaga economiei,in scopul studierii structurii costurilor.In acelasi timp,pe baza ei se pot face si studii asupra gradului de automatizare si de modernizare a remurilor economiei nationale.

**De regula,nomenclatura articolelor de circulatie imbraca,pentru uzul general,o forma minimala,avand urmatoarele pozitii:**

1. materii prime si materiale consumabile directe;
2. materiale recuperabile;
3. salarii directe;
4. contributia unitatii la asigurarile sociale si la fondul de somaj;

**Gruparea cheltuielilor pe articole calculatie serveste unor scopuri multiple,intre care:**

- pentru calcularea costului normat cat si a celui efectiv pe fiecare unitate de produs
- pentru normarea si urmarirea reduceruu costurilor productiei in ansamblu cat sip e fiecare produs in parte
- pentru separarea chelruielilor legate direct de procesul de fabricatie al produselor de acele cheltuieli care privesc administratia si conducerea acestui process,precum si de cele determinate de desfacerea produselor.

**5.Cheltuielile de productie se grupeaza si in functie de dependenta lor fata de volumul productiei,astfel:**

1. **cheltuieli variabile:**sau operationale sunt acelea a caror marime se modifica in functie de modificarea volumului fizic al productiei.
2. **cheltuielile fixe:**cunoscute si sub denumirile de cheltuieli de structura sau conventional-constante sunt acelea a caror marime ramane relative neschimbat sau se modifica in cazul cresterii sau micsorarii volumului fizic al productiei,dar in proportii neinsemnate.

**Analizand cheltuielile variabile din punct de vedere al indicelui de variabilitate putem distinge:**

1. cheltuielile proportionale
2. cheltuieli progressive
3. cheltuieli degresive
4. cheltuieli regressive
5. cheltuieli flexibile

**Cheltuielile fixe** au indicele de valabilitate zero, si sunt determinate, in general, de capacitatea de productie a unitatii patrimoniale.

**Distingem in cadrul lor doua categorii de cheltuieli, si anume:**

1. Cheltuielile fixe propriu zise
2. Cheltuieli relative fixe

**In functie de natura saltului si evolutia lui, cheltuielile fixe pot sa apara sub forma de:**

- Cheltuieli fixe in salt ascendant
- Cheltuieli fixe in salt descendent
- Cheltuieli fixe in salturi de interval

**6. Din punctual de vedere al legaturii cu procesul de productie,** adica al raportului lor fata de procesul de productie, in intregul sau, se pot deosebi urmatoarele categorii de cheltuieli:

- Cheltuielile de baza
- Cheltuielile de regie

**7. Dupa gradul lor de omogenitate,** cheltuielile de productie se impart in:

- Cheltuielile simple
- Cheltuielile complexe au polielementare

**8. Din punct de vedere al modului cum participa la crearea de noi valori,** cheltuielile de productie sa mai pot grupa in:

- Cheltuielile productive sau eficiente
- Cheltuielile neproductive sau neeconomicoase

**9. In functie de momentul aparitiei lor,** cheltuielile pot fi:

- Cheltuielile curente
- Cheltuielile preliminate
- Cheltuielile anticipate

**10. In functie de destinatia lor cheltuielile de productie mai pot fi grupate in:**

- Cheltuielile de aprovizionare
- Cheltuielile de fabricatie sau de prelucrare
- Cheltuielile administrative
- Cheltuielile de distributie sau de desfacere

**11. Conform normelor contabile privind organizarea si conducerea contabilitatii de gestiune, gruparea cheltuielilor in vederea calcularii costurilor nunurilor, lucrarilor, serviciilor perioadei se face astfel:**

- Cheltuieli directe
- Cheltuieli indirecto

- Cheltuieli de desfacere
- Cheltuieli generale de administratie
- Cheltuielile perioadei

### **3.3 Clasificarea costurilor de productie**

Evidentierea a numeroase tipuri de costuri, indiferent de criteriile adoptate in clasificarea acestora, prezinta o importanta deosebita pentru cunoasterea detaliata a costurilor cat si in efectuarea de analize comparative.

**Din criteriile cele mai utilizate de clasificare a costurilor productiei pot fi amintite:**

#### **1. Dupa continutul in natura economica a tipului de cost calculate, distingem:**

**a). costurile complete:** se obtin incorporand andamblul cheltuielilor de exploatare. Exista 2 tipuri de astfel de costuri:

- Costurile complete traditionale, atunci cand cheltuielile din contabilitatea financiara sunt incorporate ca atare fara retratati;
- Costurile complete economice, atunci cand cheltuielile sunt supuse retrarii in vederea obtinerii unei mai bune expresii economice a costurilor.

**b). Costurile partiale:** se impart in 2 mari categorii:

- Costul variabil
- Costul direct

#### **2. In functie de momentul si scopul calcularii lor, costurile pot fi**

- Costuri reale
- Costuri prestabilite

#### **3. Daca avem in vedere ciclul de exploatare al unei entitati, distingem urmatoarele categorii de costuri:**

- Costurile de achizitie
- Costurile de prelucrare
- Costurile de distributie sau de comercializare

#### **4. Dupa stadiile de fabricatie si comercializare, costurile pot fi:**

- **Costuri de productie** ce sunt egale cu totalitatea cheltuielilor efectuate pentru fabricarea unui bun
- Costuri in afara productiei, altele decat cele de productie
- **Costurile complete**, sunt formate din totalitatea cheltuielilor de productie efectuate pentru fabricarea in vanzarea produselor

#### **5. In raport de nivelul la care se face analiza costului, distingem:**

- Costul unitar
- Costul global

**6. In raport de intreaga productiei fabricate distingem:**

- Costuri medii
- Costuri marginale sau diferentiale

**7. Dupa influenta lor asupra procesului decizional, costurile pot fi:**

- Costuri pertinente
- **Costuri indifferente**
  1. costul bugetar, care se calculeaza in cadrul unui buget
  2. costul rational, este un caz particular al costului bugetar, cand este utilizat ca instrument de calcul "apriori" a unei norme a costului.
  3. costul standard, este calculate inainte de inceperea fabricatiei pe feluri de cheltuieli, operatii, produse, ... etc.

**8. In cadrul procesului de productie/prelucrare, costurile de productie generate sunt cele delimitate in functie de alocarea lor sun u asupra rezultatului exercitiului:**

- costul produsului
- costul perioadei.