

# **CAPITOLUL I**

## **ASPECTE TEORETICE PRIVIND COSTUL DE PRODUCȚIE**

### **1.1. CONCEPTUL ȘI SFERA DE CUPRINDERE A COSTURILOR**

Obiectivele contabilității de gestiune derivă din însăși obiectul ei și conturează importanța pe care o are în conducerea întreprinderii moderne.

Astfel, primul obiectiv al contabilității de gestiune îl reprezintă calculul costurilor în scopul determinării contribuției activității desfășurate la obținerea rezultatelor.

Cel de al doilea obiectiv al contabilității de gestiune vizează elaborarea bugetelor pe feluri de activități, urmărirea și controlul acestora în scopul asigurării unei eficiențe pe termen scurt, termen mediu și termen lung.

Costul este expresia unui raport între forma bănească a cheltuielilor pe care le efectuează a unitate economică pentru obținerea și distribuția producției sale, într-o perioadă de timp determinată și cantitatea de bunuri materiale, lucrări servicii care formează această producție, exprimată în anumite unități de măsură<sup>1</sup>.

Costul cuprinde multitudinea cheltuielilor aferente realizării unui element determinant: un produs, o lucrare, o comandă, o activitate, un mijloc de exploatare, o responsabilitate, o unitate operațională sau o funcțiune<sup>2</sup>.

Conform OMFP 1802 din 29 decembrie 2014 - pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cost de producție înseamnă prețul de achiziție al materiilor prime și al materialelor consumabile și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct bunului în cauză. Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe: materiale, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

---

<sup>1</sup> Oprea Călin, Man Mariana, Contabilitate de gestiune și calculația costurilor, Editura Tribuna Economică, București, 2005, pag.5;

<sup>2</sup> Dumitru Mădălina, Calu Daniela, Contabilitate de gestiune și calculația costurilor, Editura Contaplus, Ploiești, 2008, pag.35;

Costurile de conversie (prelucrare) a stocurilor includ costurile direct legate de unitățile produse, cum ar fi costurile cu manopera directă.

De asemenea, ele includ și alocarea sistematică a regiei fixe și variabile de producție generată de transformarea materialelor în produse finite.

Regia fixă de producție constă în acele costuri indirecte de producție care rămân relativ constante, indiferent de volumul producției, cum sunt: amortizarea, întreținerea secțiilor și utilajelor, precum și costurile cu conducerea și administrarea secțiilor.

Regia variabilă de producție constă în acele costuri indirecte de producție care variază direct proporțional sau aproape direct proporțional cu volumul producției, cum sunt materialele indirecte și forța de muncă indirectă.

Alocarea regiei fixe de producție asupra costurilor de conversie se face pe baza capacității normale a instalațiilor de producție.

Nivelul real de producție poate fi folosit dacă se consideră că aceasta aproximează capacitatea normală.

Valoarea cheltuielilor cu regia fixă alocată fiecărei unități de producție nu se majorează ca urmare a obținerii unei producții scăzute sau a neutilizării unor echipamente.

Cheltuielile de regie nealocate sunt recunoscute drept cheltuială în perioada în care sunt suportate. În perioadele în care se înregistrează o producție neobișnuit de mare, valoarea cheltuielilor cu regia fixă alocată fiecărei unități este diminuată, astfel încât stocurile să nu fie evaluate la o valoare mai mare decât costul lor.

Regia variabilă de producție este alocată fiecărei unități de producție pe baza folosirii reale a instalațiilor de producție.

Un proces de producție poate conduce la obținerea simultană a mai multor produse, de exemplu, în cazul obținerii de produse cuplate sau în cazul în care există un produs principal și altul secundar. Atunci când costurile de conversie nu se pot identifica distinct, pentru fiecare produs în parte, acestea se alocă pe baza unei metode raționale, aplicate cu consecvență. Alocarea se poate baza, de exemplu, pe valoarea de vânzare relativă a fiecărui produs, fie în stadiul de producție în care produsele devin identificabile în mod distinct, fie în momentul finalizării procesului de producție.

Prin natura lor, majoritatea produselor secundare au o valoare ne semnificativă. În acest caz, ele sunt adesea evaluate la valoarea realizabilă netă și această valoare se deduce din costul produsului principal. Ca urmare, valoarea contabilă a produsului principal nu diferă în mod semnificativ de costul său.

În situația în care anumite costuri (regii) generale sau costuri de proiectare a produselor pot fi identificate ca având legătură cu unele stocuri, acestea se includ în costul stocurilor respective.

În măsura în care prestatorii de servicii au stocuri, ei le evaluează la costurile lor de producție.

Aceste costuri constau, în primul rând, în manoperă și alte costuri legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și în cheltuielile de regie de atribuit.

Manopera și alte costuri legate de vânzare și de personalul angajat în administrația generală nu se includ, ci sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada în care sunt suportate.

Costul stocurilor unui prestator de servicii nu include marjele de profit sau cheltuielile de regie neatribuibile, care sunt adesea încorporate în prețurile facturate de prestatorii de servicii.

În costul de producție al bunului se include o proporție rezonabilă din cheltuielile de regie fixe sau variabile atribuibile indirect bunului în cauză, în măsura în care acestea se referă la perioada de producție.

Includerea în costul stocurilor a regiilor generale poate fi adecvată în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în locul și forma dorite. În costul de producție nu se includ costurile de distribuție.

## 1.2. PRINCIPIILE CALCULAȚIEI COSTURILOR

Contabilitatea de gestiune și calculațiile privind costurile de producție se organizează și elaborează, având la bază următoarele principii:

### **1. Principiul separării cheltuielilor care privesc producția, de cheltuielile care nu sunt legate de fabricația ori extracția produselor**

Acest principiu presupune separarea cheltuielilor privind activitatea de producție de cheltuielile ocazionate de restul activității desfășurate de întreprindere<sup>3</sup>.

Astfel, potrivit reglementărilor actuale, în costul produselor, lucrărilor executate și serviciilor prestate nu se includ:

a) cheltuielile financiare și anume: pierderile din creanțe legate de participații; pierderile din vânzarea titlurilor de plasament, diferențele nefavorabile de curs valutar din operațiile curente și disponibilitățile în devize; dobânzile curente aferente împrumuturilor primite și altor datorii privind exercițiul în curs cu excepția dobânzilor aferente împrumuturilor, la unitățile cu ciclu lung de fabricație, care pot fi repartizate asupra costurilor de producție ale produselor respective; sconturile acordate clienților; alte cheltuieli financiare (pierderi din creanțe de natură financiară și altele);

---

<sup>3</sup> Oprea Călin - „Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor”, Ed. Genicod, București, 2007, pag. 81 -85;

b) cheltuielile generale de administrație și cheltuielile de desfacere care sunt în general excluse din costul de producție, în afară de cazul când condițiile specifice de exploatare justifică luarea lor în considerație;

c) costul subactivității care, de regulă, nu se include în costul produselor, ci se reflectă direct în rezultatul exercițiului. De menționat că în costul subactivității vor fi incluse și pierderile din rebuturi determinate de eșecul tehnic al producției.

Fac excepție de la acest principiu cheltuielile ocazionate de transferul mijloacelor fixe ce nu necesită montaj, în cazul când aceste cheltuieli nu sunt prevăzute în planul de investiții și dobânzile pentru credite privind suplinirea temporară a fondului pentru cercetare științifică, dezvoltare tehnologică și introducerea progresului tehnic care se cuprind în costuri, deși nu au legătură directă cu producția.

Nerespectarea acestui principiu determină denaturarea costului producției care poate duce la ascunderea unor deficiențe existente în activitatea societății.

## **2. Principiul delimitării cheltuielilor în timp**

Acest principiu presupune că includerea cheltuielilor de producție în costuri trebuie efectuată atunci când are loc fabricația produselor de care sunt legate, independent de perioada când s-au efectuat cheltuielile în cauză. Conform acestui principiu cheltuielile de producție se împart în trei grupe, astfel:

a) - *cheltuieli anticipate sau înregistrate în avans* – care sunt efectuate în perioada de gestiune curentă, dar care privesc producția (activitatea) din perioadele viitoare ale aceluiași an sau ale anilor următori. Categorie din care fac parte cheltuielile privind reparațiile capitale neprevizibile, reparațiile curente și reviziile tehnice, abonamentele, chiriiile și alte cheltuieli constatate anticipat, cheltuielile constatate la închiderea exercițiului ca fiind aferente exercițiului următor, valoarea reparațiilor capitale, efectuate cu forțe proprii, constatate la închiderea exercițiului, ca fiind aferente exercițiului următor;

b) - cheltuieli ale perioadei curente - sunt acele cheltuieli care se efectuează în perioada de gestiune când se fabrică producția la care se referă și ca atare ele se includ în costul producției din respectiva perioadă;

c) - cheltuieli previzionale - sunt cheltuielile care se includ în costul producției din perioada curentă pe calea constituirii de provizioane, dar care practic se efectuează în perioadele viitoare de gestiune, suportându-se din provizioanele create.

Din această categorie fac parte: cheltuielile de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli pentru deprecierea imobilizărilor necorporale sau corporale, precum și a imobilizărilor în curs, a activelor circulante sub formă de

stocuri și producție în curs de execuție, pentru creanțe neîncasate, clienți dubioși, rău - platnici sau în litigiu.

Nerespectarea acestui principiu duce la abaterea costurilor de la realitate și denaturează situația economică și financiară a societății pe perioade de gestiune. Deci, producția fiecărei perioade de gestiune trebuie să suporte numai costurile care o privesc.

### **3. Principiul delimitării cheltuielilor în spațiu**

Potrivit acestui principiu, cheltuielile privind desfășurarea activității societății se defalcă și se delimitează pe procesele principale care le-au ocazionat și anume: aprovizionare, fabricație, desfacere și administrație.

### **4. Principiul delimitării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv**

Acest principiu are la bază diferențierea din punct de vedere economic a cheltuielilor productive de cheltuielile cu caracter neproductiv.

Din categoria cheltuielilor cu caracter neproductiv fac parte: depășirile de consumuri normale de materiale, utilizarea unor materiale de calitate superioară sau de alte dimensiuni față de cele prevăzute în norme, depășirile de cheltuieli cu salariile aferente lucrărilor datorate abaterilor de la procesul tehnologic stabilit, pierderile din rebuturi, pierderile din întreruperea procesului de producție.

### **5. Delimitarea cheltuielilor privind producția finită, de cheltuielile aferente producției în curs de execuție**

Acest principiu se aplică pentru societățile a căror producție se prezintă la sfârșitul perioadei de gestiune în diverse stadii de transformare, cantitatea și valoarea acesteia fiind diferită de la o perioadă de gestiune la alta.

Astfel, producția în curs de execuție (neterminată) trebuie determinată mai întâi din punct de vedere cantitativ, iar după aceea din punct de vedere valoric.

Subevaluarea producției în curs de execuție majorează costul producției finite și diminuează profitul pe respectiva perioadă de gestiune. Supraevaluarea acesteia are ca efect micșorarea costului și majorarea în același mod a profitului obținut.

### **6. Principiul documentării sau fundamentării calculației pe documente justificative**

Potrivit acestui principiu, întreaga calculație a costurilor trebuie să aibă la bază documente justificative, din care să rezulte consumurile productive exprimate cantitativ și prețurile, respectiv valoarea acestora.

Respectând aceste principii, calculația devine un instrument eficace de bugetare și urmărire a cheltuielilor care compun costul producției, de influențare a lui în timp, în sensul reducerii, datorită măsurilor pe care este în stare să le sugereze.

### 1.3. CLASIFICAREA CHELTUIELILOR CARE FORMEAZĂ COSTUL DE PRODUCȚIE

**Costul de producție** reprezintă totalitatea cheltuielilor pe care agentul economic le face pentru producerea și vânzarea de bunuri materiale, lucrări sau servicii.

Altfel spus costul de producție :

- este forma bănească de exprimare a consumului de factori materiali și umani în producția de bunuri;

- include în sine tot ceea ce înseamnă cheltuială suportată de către producție, atât pentru producerea cât și pentru desfacerea lor;

- asigură exprimarea bănească a cheltuielilor, independent de mărimea și importanța lor, permite aducerea la un numitor comun a consumurilor de factori de producție diferiți și pe această bază, devin posibile măsurarea și compararea lor.

Costul de producție este utilizat pentru evaluarea stocurilor fabricate: produse finite, producția în curs de execuție și alte stocuri produse de întreprindere.<sup>4</sup>

Costul de producție( $C_p$ ) pentru mijloacele fixe construite sau produse de unitatea patrimonială este calculat prin adăugarea la costul de achiziție al materiilor prime ( $C_{amp}$ ) a cheltuielilor directe de prelucrare( $C_{hd}$ ) și a unei cote din regia secției prelucrătoare( $C_{rs}$ ). Rămâne la latitudinea unității dacă include sau nu în cost și o cotă din regia generală:

$$C_p = C_{amp} + C_{hd} + C_{rs} \text{ } ^5$$

Costul de producție cuprinde cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.<sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> Corneliu Burada, Dumitru Vișan, Claudia Burtescu, Contabilitatea financiară, vol I, Editura Independența Economică, Pitești, 2006, pag. 193;

<sup>5</sup> Mihaela Dumitrana, Chirata Caraiani, Contabilitate de gestiune și control de gestiune, Editura Universitară, 2008, pag. 12;

<sup>6</sup> Ordinul Ministerului de Finanțe Publice 1802/2014;

Costul reprezintă acea parte a cheltuielilor materiale, de personal și alte cheltuieli care într-un fel sau altul, direct sau indirect concurează la realizarea unui produs și se regăsesc în structura produsului respectiv.

În costul unui produs se cuprind direct sau indirect cheltuieli generate de materii prime, salarii și contribuțiile aferente, energie, amortizări, cheltuieli efectuate de terți.

1. După posibilitatea identificării pe purtătorul de cost în momentul efectuării cheltuielilor, se împart în:<sup>7</sup>

- a) Cheltuieli directe
- b) Cheltuieli indirecte

a) *Cheltuielile directe* se identifică pe purtătorul de cost în momentul efectuării. Se cuprind aici cheltuielile generate de materii prime și alte materiale directe, salariile personalului direct productiv și contribuțiile aferente și alte cheltuieli directe;

b) *Cheltuielile indirecte* care în momentul efectuării se regăsesc pe sectorul de activitate (locul de activitate). Ele ajung însă pe purtătorul de cost la sfârșitul lunii, dar indirect prin repartizare. Se împart în :

- *cheltuieli indirecte de producție* care se regăsesc la nivelul centrului de responsabilitate și se împart în:
  - *cheltuieli comune* ale centrului de responsabilitate sau sectorului de activitate;
  - *cheltuieli generale* ale centrului de responsabilitate.
- *cheltuieli indirecte generale și de administrație* care se regăsesc la nivelul administrației firmei.

2. După destinație ( structura specifică pentru conturile de calculație și implicit pentru contabilitatea de gestiune):

- cheltuielile activității de bază;
- cheltuieli indirecte de producție sau comune ale secției ( cheltuieli de întreținere și funcționare);
- cheltuielile activității auxiliare;
- cheltuieli generale și de administrație;
- cheltuieli de desfacere.

---

<sup>7</sup> Mariana Radu, Contabilitatea de gestiune , Editura Bibliotheca, București 2010.