

CHELTUIELILE ȘI COSTURILE DE PRODUCȚIE - ABORDĂRI CONCEPTUALE

Lect. univ. dr. Nela Șteliac, Universitatea „Babeș-Bolyai” Cluj-Napoca, e-mail: steliacn@yahoo.com

Rezumat:

In specialized literature, the concept of expenses is less study than that of costs. They are given wider or broader meanings. Production costs are treated much widely in specialized literature. This is proved by the numerous definitions given to this concept. What can be deduced from these definitions are the following facts: production costs are studied from two different viewpoints: the theorist's and the practitioner's (the accountant's). For the theorist, the production cost is regarded as a generality, as a currency term used to express the consumption of resources necessary for obtaining goods and services for the market, without considering the fact that for its estimation, the application of a certain methodology is required. For the practitioner's, on contrary, production cost does not have to be analyzed as a generality, as a consumption, in currency terms, of production factors, but as a way of grouping or regrouping. From this point of view, cost is the result of a laborious and very strict work. Very often, in economic theory and practise, the terms "expenses" and "costs" have been used as synonyms. From this point of view, in specialized literature, in the opinion of some specialists, a distinction between the two terms is necessary.

1. Cheltuielile de producție – cadru conceptual

În literatura de specialitate, conceptul de cheltuieli este abordat mai puțin față de cel al costurilor. Chiar și așa, din toate aceste abordări se evidențiază câteva dintre ele.

Astfel, în concepția lui **K. Ebbeken** și a colaboratorilor săi, **cheltuielile** constituie “*reprezentarea în expresia bănească a utilizării de resurse/bogăție în scopul dobândirii unui bun material sau serviciu*”¹.

O abordare interesantă, care merită amintită, aparține lui **G. Bușe**. După opinia sa, **cheltuielile** reprezintă “*consumuri de mijloace economice care se efectuează la exploatarea, întreținerea și administrarea de la o zi la alta în vederea menținerii activelor angajate în organizarea unei activități economice*”².

T. Rațiu și colaboratorii, susțin că aceste **cheltuieli** sunt “*expresia valorică a consumului de mijloace materiale și bănești pentru a satisface necesarul de consum productiv ale procesului de producție*”³.

Un sens mai larg este atribuit noțiunii de cheltuială, de către **D. Fundătură** și colaboratorii săi, care opinează că aceasta reprezintă acele “*cheltuieli care cuprind sume sau valori plătite sau de plată: fie pentru contravaloarea mărfurilor, aprovizionărilor, lucrărilor și serviciilor consumate de către o întreprindere cât și din avantajele care i-au fost acordate, fie în virtutea unei obligații legale pe care întreprinderea trebuie să o îndeplinească; fie în mod excepțional, fără contraprestație*”⁴.

Termenul de cheltuieli – susține **C. M. Drăgan** în volumul “*Noua contabilitate managerială*” – “*s-a conturat din ce în ce mai mult în teoria și practica economică drept orice*

¹ Ebbeken, K., și colab., (2000), *Calculația și managementul costurilor*, Ed. Teora, București, pag. 15

² Bușe, G., (1994), *Dicționarul complet al economiei de piață*, Ed. Societatea Informația, București, pag. 74

³ Rațiu, T., (1995), *Cartea contabilului autodidact*, Ed. Gestiunea, București, pag. 86

⁴ Fundătură, D., (1992), *Dicționar de management*, Ed. Diacon Coresi, București, pag. 54

consum de muncă vie și materializată, indiferent de natura, mărimea și varietatea ei, îndreptat spre aservirea unui anumit proces economico-productiv sau comercial, pentru îndeplinirea anumitor sarcini sau realizarea diferitelor obiective sociale, tehnice, etc., operații în urma cărora elementele consumate își schimbă forma fizică și potențială, precum și utilitatea lor inițială, devenind bunuri, servicii, prestații, cu alte destinații, cu alte valori de întrebuințare și implicit alte valori”⁵.

De aceeași părere este și **A. Cioarnă** în lucrarea sa “*Economie. Micro și Macroeconomie*” în care afirmă: “**noțiunea de cheltuială este conturată în teoria și practica economică drept orice consum de muncă trecută și vie din cadrul unui anumit proces economic sau comercial legat de schimbarea formei fizice și potențiale a elementelor consumate**”⁶.

Una dintre definițiile date cheltuielilor care merită reținută, întrucât introduce o nouă viziune, este cea prezentată în “*Cadrul pentru elaborarea și prezentarea situației financiare*”. Conform acestei definiții, **cheltuielile** se constituie drept “*diminuări ale beneficiilor economice pe perioada exercitiului financiar, sub forma ieșirilor, a scăderilor de active sau a creșterii de pasive, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către proprietari*”⁷.

Parcurgând aceste definiții date cheltuielilor se pot sublinia următoarele aspecte:

- cheltuielile au o exprimare monetară;
- definirea lor se face de regulă prin prisma consumurilor care presupun o utilizare de resurse materiale, umane sau monetar-financiare, achiziționate sau nu⁸;
- sunt niște sume plătite, de plată sau niște sume calculatorii fără contraprestație.

După părerea noastră, o definiție a cheltuielilor trebuie să surprindă următoarele aspecte:

- în primul rând **acestea trebuie să aibă o expresie monetară**, apreciate drept sume plătite, de plătit sau calculatorii - fără contraprestație;
- în al doilea rând, **cheltuielile apar în urma achiziționării de mărfuri, în urma aprovizionărilor, lucrărilor și serviciilor consumate, respectiv a desfacerii sau comercializării produselor fabricate**;
- în al treilea rând, este necesar a fi **evidențiat faptul că acestea se fac în scopul desfășurării unui proces economico-productiv sau comercial**;
- în al patrulea rând, trebuie să se surprindă **modificările patrimoniale pe care le generează cheltuielile**. În acest sens trebuie avută în vedere definiția dată cheltuielilor de către practicieni, și anume: cheltuielile apar ca diminuări ale avantajelor economice (viitoare) sub forma:
 - ieșirilor de lichidități;
 - ieșirilor de stocuri de materii prime, materiale, produse finite livrate, de mărfuri livrate;
 - utilizării unor active imobilizate (este cazul amortizărilor);
 - pierderilor și minusurilor de valoare, deprecierei elementelor de active (este cazul cheltuielilor cu provizioanele pentru deprecieri), lipsurilor constatate la inventariere, a ieșirii din patrimoniu a activelor imobilizate etc;
 - creșterii datoriilor față de terți, personal, bugetul statului etc.

Așadar, **după opinia noastră**, cheltuielile ar putea fi definite în felul următor: **cheltuielile constituie sume plătite, de plătit sau calculatorii, generate de achiziționarea de mărfuri, de efectuarea aprovizionărilor, de lucrările și serviciile consumate, de desfacerea sau comercializarea de produse, de onorarea unor obligații legale sau de utilizarea unor active patrimoniale, efectuate cu scopul desfășurării unui proces economico-productiv sau comercial, în urma cărora se produc ieșiri sau scăderi de active patrimoniale, respectiv creșteri de pasive patrimoniale (datorii).**

⁵ Drăgan, C., M., (1992), *Noua contabilitate managerială*, Ed. Hercules, București, pag. 146

⁶ Cioarnă, A., (2000), *Economie. Micro și Macroeconomie*, Ed. Servo-Sat, Arad, pag. 214

⁷ Ebbeken, K., op. cit., pag. 15

⁸ Resursele pot proveni din mediul extern sau intern al întreprinderii.

2. Costurile – cadru conceptual

Concepțiile referitoare la cost, au evoluat de-a lungul timpului. **Gh. Popescu** apreciază că **Adam Smith** punea “*semnul egalității între valoare și costul producției, incluzând profitul și renta între elementele costului*”⁹. Costul era identificat cu prețul natural (real) al bunului. “*Acest preț natural corespunde în realitate în accepțiunea sa, costului de producție*”¹⁰. “*Marfa este în acest caz vândută exact cu cât valorează sau cu cât l-a costat în realitate pe acela care o aduce pe piață*”¹¹. “*După opinia sa, prețul real al fiecărui bun, ceea ce îl costă realmente pe persona care are nevoie să-l achiziționeze este echivalentul grijii și al pretenției care i-au trebuit pentru a-l achiziționa*”¹².

D. Popescu consideră că **A. Smith** este izbit de **perpetua mobilitate a prețurilor la mărfuri**. Acestuia “*i se pare imposibil ca aceste fluctuații perpetue – “prețul pieței” - să reflecte valoarea adevărată a mărfii, care nu ar putea să varieze atât de ușor dintr-un moment sau altul sau dintr-un loc în altul prin concurența și tocmeala “schimbiștilor”. Astfel, sub mobilitatea prețurilor pieței trebuie găsit prețul “real”, “natural” al mărfii respective. Este practic vorba de a descoperi ceva stabil, constant, sub învelișul oscilației prețurilor. Cea dintâi ipoteză pe care o emite A. Smith astfel este că valoarea adevărată – prețul “real” – al unei mărfuri este determinată de munca depusă pentru producerea ei. Părându-i-se însă insuficientă această explicație, caută o a doua ipoteză - ideea “costului” de producție ca adevăratul regulator al valorii schimbului. Este vorba – afirmă – Smith de ceea ce “marfa costă în mod real la persoana care o aduce pe piață”, respectiv suma suficientă pentru a plăti la prețul “normal”, după caz, salariul muncii, dobânda capitalului sau arendarea pământului etc. Ea se referă la prețul “natural” al mărfii*”¹³.

Având în vedere nivelul costurilor, **A. Smith, elaborează teoria “avantajului absolut în comerțul internațional”**. Acesta susținea faptul că fiecare națiune “urmează să se specializeze în producția și exportul bunurilor pentru care are cei mai abundenți factori de producție – naturali sau dobândiți – și pe care le obține cu costurile de producție cele mai mici”¹⁴.

În lucrarea „*Istoria gândirii economice din antichitate până la sfârșitul secolului al XX-lea*” **D. Popescu** afirmă că **J. B. Say** este cel care “*recunoaște deschis rolul hotărâtor al costurilor de producție în formarea valorii mărfurilor*”¹⁵. Elementele obiective fundamentale în funcție de care are loc formarea valorii sunt: utilitatea și cheltuielile de producție. În concepția lui **J. B. Say**, cheltuielile de producție limitează întinderea cererii. Cererea care costă prea mult se oprește.

În lucrarea “*Traité d’économie politique*”¹⁶, **J. B. Say** afirma că **reducerea valorii produselor se află sub impactul concurenței dintre producători**. Această reducere se realiza până la nivelul costurilor de producție, care erau compuse din valoarea tuturor serviciilor productive care au participat la producerea aceluși bun/produs.

J. Stuart Mill stabilea **limita maximă sub care prețul de vânzare al mărfurilor nu putea coborî**. Această **limită era dată de costul de producție**. Potrivit concepției sale, se distingeau trei categorii de mărfuri: mărfuri cu ofertă inelastică pentru care valoarea era stabilită doar pe baza cererii, mărfuri cu ofertă perfect elastică, a căror valoare era stabilită în funcție de costul de producție și mărfuri cu ofertă relativ elastică, cu valori determinate de costurile unitare cele mai mari.

⁹ Popescu, Gh., (2002), *Evoluția gândirii economice*, ediția a-II-a, Ed. George Barițiu, Cluj-Napoca, pag. 226

¹⁰ idem, pag. 226

¹¹ Smith, A., (1962), *Avuția națiunilor*, vol. I, Ed. Academiei, București, pag. 68

¹² Ciucur, D., Gavrilă, I., Popescu, C., (1999), *Economie. Manual Universitar*, Ed. Economică, București, pag. 176

¹³ Popescu, D., (1999), *Istoria gândirii economice din antichitate până la sfârșitul secolului al XX-lea*, Ed. Continent, Sibiu, pag. 55-56

¹⁴ idem, pag. 254-255

¹⁵ idem, pag. 354

¹⁶ Say, J.,B., (1827), *Traité d’économie politique*, 3e éd., Paris, pag. 8

În concepția lui **K. Marx**, **costul de producție** apare ca o componentă a valorii mărfii. Ca și în cazul lui **J. S. Mill** și la **K. Marx** remarcăm o limitare destul de evidentă în ceea ce privește nivelul inferior, până la care se poate reduce prețul de vânzare al mărfii. Acesta este stabilit prin costul mărfii, cost care “*reprezintă valoarea intrinsecă a mărfii, întrucât el este condiția sine qua non a reproducției simple, a continuității producției*”¹⁷.

Costul este “*acea parte care îl costă pe întreprinzător producerea bunului respectiv și care se măsoară prin cheltuieli cu capitalul constant, și cu capitalul variabil*”¹⁸.

“*Analiza neoclasică a costurilor face distincție între “costuri fixe” și “costurile variabile*”¹⁹. Tot atunci se introduce și noțiune de cost marginal.

W. S. Jevous afirma la vremea respectivă ideea conform căreia **costul de producție determină oferta**, între cele două fiind stabilită o relație de determinare inversă. Elementul hotărâtor, după opinia acestuia, de care depindea oferta și gradul final al utilității era costul de producție.

A. Marshall face pentru prima dată **distincția dintre perioadele scurte (termenele scurte) și perioadele lungi (termene lungi)**. În această viziune, pe termen scurt producătorii pot vinde la prețuri sub nivelul costurilor, în timp ce pe termen lung, nivelul costului de producție reprezintă limita inferioară a prețului de vânzare.

F. von Wieser este cel care **introduce în teoria economică** noțiunea de **cost de oportunitate** în accepțiunea de câștig așteptat de la un bun de producție, cu utilități alternative.

D. Ciucur și colaboratorii susțin în lucrarea „*Economie. Manual universitar*” faptul că **C. Gide** definește **prețul de cost** drept “*un consum de factori de producție sub forma plăților pe care le fac întreprinzătorii pentru procurarea diferiților factori ca, de exemplu, rentă, salariu, dobândă, impozit și taxe, asigurări contra incendiilor etc.*”²⁰.

J. M. Keynes folosește în lucrarea sa “*Teoria generală a folosirii mâinii de lucru, a dobânzii și a banilor*”, noțiunea de **cost factorial și de cost de întrebuințare**. Prin **cost factorial**, acesta **înțelege** “*sume pe care le varsă factorilor de producție (fără cele destinate altor întreprinzători) pentru serviciile lor curente*”²¹. **Costul de întrebuințare** reprezintă în concepția sa, drept “*sume pe care le varsă altor întreprinzători pentru ceea ce trebuie să cumpere de la ei, împreună cu sacrificiul pe care îl face folosind echipamentul de producție, în loc să-l lase inactiv*”²². **Totalul costului factorial și al costului de întrebuințare formează costul total sau costul primar al producției.**

R. Coase, laureatul Premiului Nobel pentru economie, a introdus în anul 1937, odată cu publicarea articolului „*The nature of firm*” conceptul de **costuri ale tranzacțiilor**, considerate ca fiind acele costuri generate de deplasarea și informarea privind calitățile și prețurile ofertanților, privind testarea produselor. “*Toate acestea costă energie, informație, timp*”²³.

P. Heyne face **distincția dintre costurile plătite și costurile de oportunitate**. Costurile plătite reprezintă prețurile care s-au plătit și care nu au nici o relevanță în luarea deciziilor, neputându-le afecta pe acestea din urmă. Costurile de oportunitate numite și costurile șanselor sunt costuri marginale, așteptate să rezulte din luarea deciziilor respective.

“*Cheltuielile trecute – afirmă P. Heyne – nu pot fi afectate de deciziile prezente; ele sunt costuri plătite, și deci, lipsite de semnificație pentru luarea deciziei. Costurile șanselor sunt, în*

¹⁷ Popescu, Gh., op. cit., pag. 611

¹⁸ Ciucur, D., op. cit., pag. 176

¹⁹ Popescu, Gh., op. cit., pag. 703

²⁰ preluat din Ciucur, D., op. cit., pag. 176

²¹ Keynes, J. M., (1970), *Teoria generală a folosirii mâinii de lucru, a dobânzii și a banilor*, Ed. Științifică și Enciclopedică, București, pag. 60

²² idem, pag. 60

²³ Popescu, Gh., op. cit., pag. 1006

mod obligatoriu, costuri marginale: ele sunt costuri suplimentare determinate de o anumită decizie”²⁴.

Acesta definește costul total drept “costul șansei și astfel, el include nu numai plățile făcute de firmă către alții pentru mărfurile și serviciile de care beneficiază, dar și valoarea implicită a oricărui bun – forță de muncă, teren, capital, - pe care firma și-l livrează ei însăși”²⁵.

După părerea sa, “lucrurile nu au costuri deloc. ... Numai acțiunile pot avea. ... numai acțiunile au costuri și acțiunile pot determina costuri diferite pentru diferiți oameni”²⁶.

P. Salles²⁷ prezintă următoarea clasificare a costurilor de producție:

- costul monetar care are o exprimare monetară, fiind determinat de suma prețurilor tuturor bunurilor și serviciilor necesare fabricării unui produs. Prin acesta, moneda aduce la același numitor comun toate resursele antrenate în procesul de producție;
- costul fizic sau în natură care exprimă totalitatea bunurilor și serviciilor necesare fabricării unui produs;
- costul psihologic, definit ca un sacrificiu care reprezintă “abandonarea unei utilități pentru a putea dispune de o utilitate mai mare”²⁸.

În literatura de specialitate, bogată de altfel în acest sens, costurile de producție sunt abordate într-o manieră mai extinsă, ca fiind totalitatea cheltuielilor legate de consumul de factori de producție în vederea producerii și utilizării bunurilor economice – materiale și servicii.

Dicționarul limbii române definește costul drept “sumă de bani cheltuită pentru producerea sau cumpărarea unui bun, efectuarea unei lucrări, prestarea de servicii etc.”²⁹

Costul reprezintă “expresia monetară a tuturor cheltuielilor de resurse pe care unitățile economice le efectuează pentru producerea și realizarea bunurilor respective”³⁰.

“Este unul dintre cei mai sintetici indicatori ai activității economice ..., care reflectă prin structura, mărimea și evoluția sa gradul de eficiență a activității unei firme”³¹.

Costul este o categorie economică, definită și ca un “criteriu fundamental pentru a stabili dimensiunea unei firme, a volumului și a structurii”³² - susțin **A. Negucioiu** și colaboratorii.

În literatura economică actuală, - spune **C. M. Drăgan** – “costul (prețul de cost) se definește ca o sumă a cheltuielilor fabricantului pentru a produce bunuri economice pe care le vinde, sau ca o sumă a costurilor cu manopera, cu materialele și regia ... necesare pentru a produce ceva sau, ansamblul cheltuielilor necesare obținerii unui volum de producție”³³.

În dicționarul de economie³⁴, costul de producție este definit drept expresia bănească a consumului de factori de producție necesar producerii și vânzării de bunuri materiale și servicii și concretizat în diversele cheltuieli pe care le suportă agenții economici.

Gh. Bistriceanu definește costul de producție drept „categorie economică a producției de mărfuri care reflectă relațiile ce apar în mod obiectiv în legătură cu comensurarea, în expresie bănească, a unei părți din valoarea mărfurilor, respectiv a cheltuielilor cu mijloacele de producție și cu salariile, efectuate de o unitate economică pentru fabricarea unui anumit produs sau pentru prestarea unui serviciu”³⁵.

²⁴ Heyne, P., (1991), *Modul economic de gândire - mersul economiei de piață*, Ed. Didactică și Pedagogică, București, pag. 99

²⁵ idem, pag. 206

²⁶ idem, pag. 45

²⁷ Salles, P., (1968), *Initiations economie et social*, Dunod, Paris, pag. 79

²⁸ Moga, I., (1994), *Cartea milionarului cinstit*, Casa de Presă și Editură SRL, Sibiu, pag. 10

²⁹ xxx, (1975), *Dicționarul explicativ*, Ed. Academiei R.S.R., București, pag. 137

³⁰ Cioarnă, A., op. cit., pag. 213

³¹ Postelnicu, Gh., (1994), *Economie politică, vol. I*, curs litografiat, U.B.B. Cluj-Napoca, pag. 288

³² Negucioiu, A., și colab., (1998), *Economie politică, vol. I*, Ed. George Barițiu, Cluj-Napoca, pag. 418

³³ Dobrotă, N., (1994), *Economie politică*, Ed. Agenția de Consulting Universitar Eficient, București, pag. 124

³⁴ xxx, (2001), *Dicționar de economie*, ediția a-II-a, Ed. Economică, București, pag. 130

³⁵ Bistriceanu, G., (2001), *Lexicon de Finanțe, Bănci, Asigurări*, vol. I, Ed. Economică, București, pag. 461

O concepție aparte o dețin specialiștii care văd costurile de producție ca pe un sistem. Astfel, în acest sens, **M. A. Georgescu** definește **costurile de producție** “esența întregului sistem de raporturi pe linie de producție și de circulație a mărfurilor”³⁶.

I. Moga lărgeste oarecum orizontul de definire a **costurilor de producție ca sistem**, prin raportarea lor la un interval de timp și spațiu. Costurile de producție – spune acesta – constituie “un sistem de raporturi și legături în producția de bunuri și de circulație a mărfurilor care au loc între agenții economici, într-un anumit interval și spațiu dat”³⁷.

O definiție mai generală o dă **K. K. Seo** în lucrarea “*Managerial Economics*”, în cadrul căreia consideră **costul ca pe un sacrificiu de resurse sau de valoare**, făcând practic astfel, o introducere în costul de oportunitate – o altă manieră de abordare a costurilor, ce va fi însă discutată într-un capitol distinct, cu aceeași denumire.

În concepția lui **J. L. Boulot** și a colaboratorilor³⁸, **costul este înțeles drept un consum de mijloace care este însă orientat spre un scop determinat**.

Dintr-o **perspectivă metodologică** însă **costul de producție** reprezintă “un mod de grupare sau regrupare, în funcție de anumite criterii, a cheltuielilor, combinările fiind tot atât de numeroase ca într-un joc de construcție”³⁹.

Nu lipsită de importanță este și definiția costurilor în care sistemul de referință la care se raportează este cel monetar. Astfel, “în expresia bănească, costul reprezintă numărul de unități monetare necesare înlocuirii resurselor consumate încorporate valoric în substanța bunurilor și serviciilor obținute ca realizări ale activității producătoare a întreprinderii”⁴⁰.

Din cele prezentate până acum dar și din ceea ce se întâlnește în literatura de specialitate, referitor la conceptul de cost de producție, se pot desprinde unele **concluzii** și anume:

- costul de producție este **abordat** de pe **două mari poziții: cea a practicianului și cea a teoreticianului**;
- în viziunea **teoreticianului**, costul de producție este **privit în general, ca o expresie monetară a consumului de resurse necesare obținerii de bunuri și servicii destinate vânzării pe piață, fără a avea în vedere faptul că pentru cuantificarea acestuia este necesară aplicarea unei anumite metodologii**;
- în viziunea **practicianului**, dimpotrivă, **costul de producție nu trebuie abordat** la modul general, **ca pe un consum în expresie bănească a factorilor de producție, ci ca pe un mod de grupare sau regrupare a cheltuielilor de producție**. Din acest punct de vedere, costul este determinat (calculat) pe baza unei munci laborioase și foarte riguroase;
- costul este considerat drept **categorie economică**;
- costul este un **indicator de exprimare a eficienței economice**;
- costul constituie **rezultatul raporturilor și legăturilor dintre subiecții economici**;
- este **precedat de fluxul monetar de intrare a factorilor de producție în sistemul întreprinderii**;
- definirea costurilor are la bază **principiul integralității**, în sensul că acestea trebuie să cuprindă totalitatea consumurilor generate de un proces economic.

După opinia noastră, o definiție sugestivă a costurilor trebuie să surprindă următoarele aspecte:

- în primul rând, faptul că acestea **reprezintă o categorie economică**;
- în al doilea rând, că acestea **reprezintă expresia bănească a consumului de factori de producție**;

³⁶ Georgescu, M., A., (2000), *Economie: introducere în microeconomie*, Univ. “Petru Maior”, Tg. Mureș, pag. 51

³⁷ Moga, I., op. cit., pag. 9

³⁸ Boulot, J., L., Cretal, J., P., Jolivet, J., Kostas, S., (1975), *Analyse et Controle des Coûts*, Publi-Union Edition

³⁹ Ebbeken, K., op. cit., pag. 16

⁴⁰ idem, pag. 16

- în al treilea rând faptul că **consumul de astfel de factori este îndreptat spre un scop bine determinat: producerea și vânzarea de bunuri materiale respectiv prestările de servicii și executarea de lucrări;**
- în ultimul rând, **cuantumul acestora reprezintă** din punct de vedere metodologic, **rezultatul grupării sau regrupării după anumite criterii a cheltuielilor care le compun.**

Ținând seama de cele spuse mai sus, *considerăm* că putem defini costul de producție astfel: ***o categorie economică ce reprezintă expresia bănească a consumului de factori de producție necesar producerii și vânzării de bunuri materiale respectiv prestării de servicii și/sau executării de lucrări, și al cărui cuantum - din punct de vedere metodologic - este determinat ca urmare a unui anumit mod de grupare și regrupare a cheltuielilor care stau la baza formării acestor costuri, în funcție de anumite criterii.***

Din ceea ce s-a prezentat până acum putem afirma că acest concept de cost în general, de cost de producție în special, poate fi abordat în maniere diferite, în funcție de o serie de criterii.

3. Raportul cheltuieli costuri de producție

Deseori, atât în teoria cât și în practica economică, noțiunile de cheltuieli, respectiv de costuri, au fost folosite drept sinonime. Or, din acest punct de vedere, în literatura de specialitate, în opinia specialiștilor, este necesar făcută totuși distincția dintre ele. Această delimitare, se poate realiza după opinia lui **K. Ebbeken**, prin prisma:

- sferei de referință a cheltuielilor respectiv a costurilor;
- diferențelor de natură între cheltuieli și costuri;
- modului de evaluare în expresie monetară;
- perioadei de referință.

Prin raportare la sfera de referință a cheltuielilor și costurilor, distincția acestor noțiuni trebuie făcută având în vedere raportul dintre contabilitatea financiară și cea de gestiune. Ceea ce oferă contabilitatea financiară ca sursă informațională sunt cheltuielile, în timp ce contabilitatea de gestiune (internă) asigură informații privitoare la mărimea și structura costurilor.

Raportul de incluziune sau de neincluziune “cheltuieli – costuri” este mai ușor sesizabil dacă, se procedează la o împărțire a cheltuielilor în: cheltuieli încorporabile, cheltuieli neîncorporabile și cheltuieli supletive.

Primele dintre acestea sunt de fapt acele cheltuieli care sunt înregistrate în contabilitatea financiară și apoi preluate în aceeași sumă, în formarea costurilor, în contabilitatea de gestiune. Un exemplu de acest gen de cheltuieli sunt cheltuielile necesare desfășurării activității economice, cunoscute și sub denumirea de cheltuieli de exploatare și cheltuieli financiare (sub forma dobânzilor).

Cheltuielile neîncorporabile sunt acele cheltuieli care sunt înregistrate în contabilitatea financiară dar care nu sunt preluate în contabilitatea de gestiune și prin urmare nu sunt elemente componente ale costurilor. Este cazul cheltuielilor care nu privesc activitatea normală a subiectului economic, numite și cheltuieli excepționale.

Spre deosebire de cele de mai sus, cheltuielile supletive numite și cheltuieli calculatorii (fiind de fapt elemente ale costului de oportunitate) sunt acelea care nu au echivalent valoric, nu sunt recunoscute și înregistrate în contabilitatea financiară. Este cazul salariului întreprinzătorului, dobânzilor calculate pentru propriul capital sau al chiriei calculate pentru mijloacele fixe aflate în proprietatea și folosința proprie.

După opinia noastră, din punct de vedere matematic, aceste raporturi cheltuieli – costuri privite din perspectiva sferei de referință pot fi scrise astfel:

- 1) în cazul cheltuielilor încorporabile în costuri

Fie: A = mulțimea cheltuielilor încorporabile

și $B =$ mulțimea costurilor

Relațiile care sugerează raportul de incluziune a cheltuielilor în costuri sunt:

$$A \subset B \text{ și } A \cap B \neq \emptyset, A \neq \emptyset, B \neq \emptyset \quad (1.1)$$

$$\text{respectiv } A - B = \emptyset \quad (1.2)$$

$$\text{și } C_B^A = \{x \mid x \in B, x \notin A\} \quad (1.3)$$

unde: $A - B =$ mulțimea aparținătoare lui A , dar neaparținătoare lui B

$C_B^A =$ complementara mulțimii A în raport cu mulțimea B (A fiind o parte a lui B)

2) în cazul cheltuielilor neîncorporabile în costuri, relațiile sunt:

$$A \cap B = \emptyset, A \neq \emptyset, B \neq \emptyset \quad (1.4), \text{ în condițiile: } A = \text{mulțimea cheltuielilor neîncorporabile}$$

$$A - B = \{x \mid x \in A, x \notin B\} \quad (1.5)$$

$$\text{și } C_B^A = \{x \mid x \in B, x \notin A\} \quad (1.6)$$

3) în cazul cheltuielilor supletive

$$A = \emptyset, B \neq \emptyset, A \cap B = \emptyset \quad (1.7), \text{ în condițiile } A = \text{mulțimea cheltuielilor supletive}$$

$$B - A = \{x \mid x \in B, x \notin A\} \quad (1.8)$$

$$\text{și } C_B^A = \{x \mid x \in B, x \notin A\} \quad (1.9)$$

Diferențele de natură, prezente în cadrul analizei raportului cheltuieli-costuri, sunt în măsură să evidențieze că aceste cheltuieli apar ca urmare a unor fluxuri monetare ale subiectului economic, în timp ce costurile apar în urma unor realizări ale subiectului economic.

În ceea ce privește fluxurile monetare, pe care sunt "așezate" cheltuielile unui subiect economic, suntem de părere că se cuvine făcută însă o **precizare**. Este vorba **despre momentul efectuării, respectiv înregistrării acestor plăți**. Pornind de la acest aspect, fluxul monetar de ieșire poate surveni fie înaintea înregistrării ei ca modificare a patrimoniului (sub forma unor cheltuieli), fie după sau chiar, în momentul înregistrării cheltuielilor. **Există, prin urmare, trei momente distincte de efectuare a plăților față de cele ale înregistrării lor drept cheltuieli.**

Cazuri particulare în acest sens, *credem noi*, care merită a fi relevate, sunt cele ale cheltuielilor cu amortizările (considerate cheltuieli fixe) și cheltuielilor cu provizioanele. Acestea sunt privite, așa cum de altfel am amintit mai sus, drept cheltuieli calculatorii (costuri de oportunitate), care sunt înregistrate fără a avea loc o plată.

În materie de cheltuieli privind amortizările, problema rămâne discutabilă, – după opinia noastră – dacă ne raportăm sau nu la perioada de referință. Chiar dacă aceste fluxuri monetare de ieșire, generate de achiziționarea capitalului fix, nu își regăsesc, în momentul efectuării lor, corespondentul valoric sub forma cheltuielilor, este de subliniat faptul că, aceste cheltuieli calculatorii au, de fapt, la origine, totuși astfel de plăți. Neregăsirea corespondentului valoric în cheltuieli, în momentul efectuării plății, se datorează în principal modului de înregistrare contabilă a acestora. Din acest punct de vedere, astfel de elemente patrimoniale, (capital fix) nu se înregistrează în momentul cumpărării lor drept cheltuieli, ci drept active patrimoniale sub forma imobilizărilor. Abia mai târziu, amortismentele se înregistrează și devin cheltuieli. Astfel că, deși există tendința de a considera aceste sume (amortismente) niște cheltuieli calculatorii, fără a avea la bază plăți efectuate, ar trebui să ne raportăm mai întâi la perioada de referință. Dacă în anii următori celui de achiziționare a mijlocului fix este într-adevăr mai potrivit să le privim și să le considerăm cheltuieli calculatorii, altfel se pune problema în primul an de folosință (anul în care survine achiziționarea mijlocului fix). În acest an, are loc plata și prin urmare credem faptul că este mai bine nimerit - din punctul nostru de vedere - ca sumele reprezentând amortismentele să fie considerate cheltuieli propriu-zise sau cheltuieli cu contraprestație (primirea mijlocului fix de la furnizorii de astfel de bunuri).

Noi credem că aceste **cheltuieli cu amortizarea** mijloacelor fixe **pot fi considerate atât cheltuieli propriu-zise (cu debursări monetare), cât și cheltuieli calculatorii**. Acest fapt **depinde de anul sau perioada de referință, la care ne raportăm**.

În **cazul provizioanelor**, care sunt de fapt, niște rezerve efectuate pe seama cheltuielilor pentru a putea face față unor deprecieri posibile ale activelor angajate în activitatea economică a unui subiect economic, **momentul efectuării plăților poate să survină sau nu, după momentul înregistrării lor drept cheltuieli**. Deprecierile pot fie să apară, fie să nu apară în perioada respectivă și astfel acestea - *credem noi* - **pot fi de asemenea privite atât ca și cheltuieli propriu-zise cât și ca și cheltuieli calculatorii**.

Prin prisma modului de evaluare bănească, cheltuielile se caracterizează prin evaluarea lor pe baza **costului istoric** (valoarea nominală a capitalului din momentul atragerii lui în procesul de producție, respectiv suma înregistrării lui ca și element patrimonial), **în timp ce costurile au la bază costurile de înlocuire** (valoarea la care se poate achiziționa la un moment dat aceiași factori de producție utilizați).

Dacă ne raportăm la *perioada de referință*, atunci **putem delimita costurile care nu mai sunt cheltuieli de cele care încă nu sunt cheltuieli sau cheltuieli ce încă nu sunt costuri de cele care nu mai sunt costuri**.

Cheltuielile care încă nu sunt costuri sunt formate din: cheltuielile înregistrate în avans, cheltuielile de repartizat asupra mai multor exerciții. Cheltuielile care nu mai sunt costuri sunt *“acele consumuri constatate efectiv pentru care nu s-au primit până la închiderea perioadei de referință documentele de constatare...”*⁴¹.

Din punctul nostru de vedere, **grafic, raportul cheltuieli-costuri** ale unei perioade de referință poate fi reprezentat astfel:

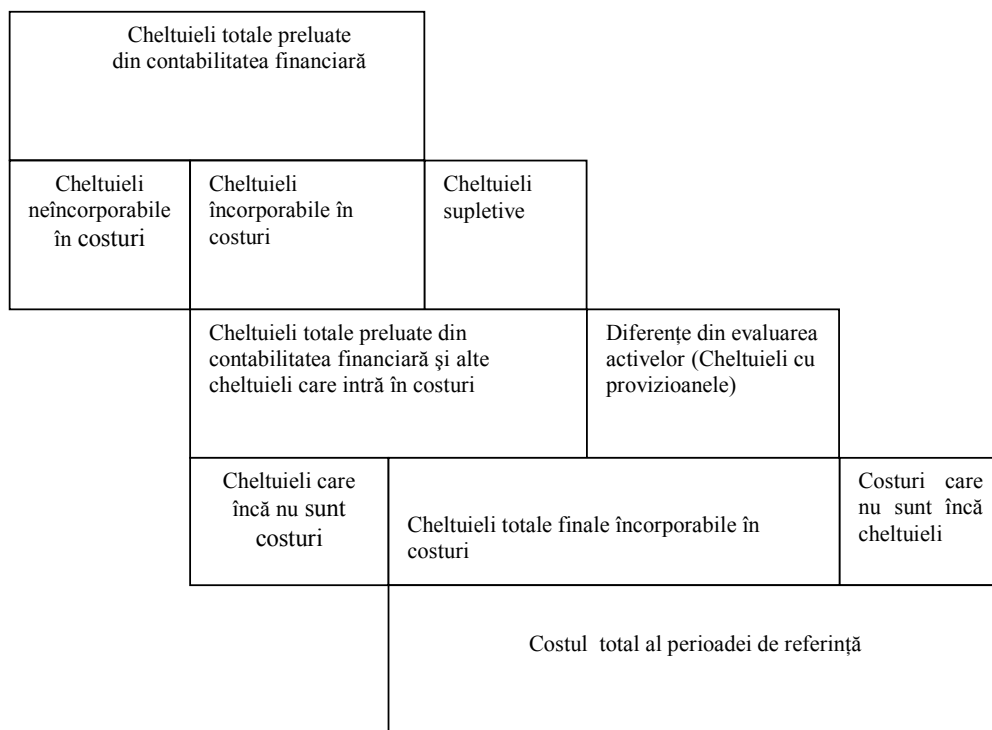


Fig. nr. 1 Raportul cheltuieli -costuri

⁴¹ Ebbeken, k., op.cit., pag. 21

BIBLIOGRAFIE:

1. Bistriceanu, G., (2001), *Lexicon de Finanțe, Bănci, Asigurări*, vol. I, Ed. Economică, București
2. Boulot, J., L., Cretal, J., P., Jolivet, J., Kostas, S., (1975), *Analyse et Controle des Cout*s, Publi-Union Edition
3. Bușe, G., (1994), *Dicționarul complet al economiei de piață*, Ed. Societatea Informația, București
4. Cioarnă, A., (2000), *Economie. Micro și Macroeconomie*, Ed. Servo-Sat, Arad
5. Ciucur, D., Gavrilă, I., Popescu, C., (1999), *Economie. Manual Universitar*, Ed. Economică, București
6. Dobrotă, N., (1994), *Economie politică*, Ed. Agenția de Consulting Universitar Eficient, București
7. Drăgan, C., M., (1992), *Noua contabilitate managerială*, Ed. Hercules, București
8. Ebbeken, K., și colab., (2000), *Calculația și managementul costurilor*, Ed. Teora, București
9. Fundătură, D., (1992), *Dicționar de management*, Ed. Diacon Coresi, București
10. Georgescu, M., A., (2000), *Economie: introducere în microeconomie*, Univ. "Petru Maior", Tg. Mureș
11. Heyne, P., (1991), *Modul economic de gândire - mersul economiei de piață*, Ed. Didactică și Pedagogică,
12. Keynes, J., M., (1970), *Teoria generală a folosirii mâinii de lucru, a dobânzii și a banilor*, Ed. Științifică și Enciclopedică, București
13. Moga, I., (1994), *Cartea milionarului cinstit*, Casa de Presă și Editură SRL, Sibiu
14. Negucioiu, A., și colab., (1998), *Economie politică, vol. I*, Ed. George Barițiu, Cluj-Napoca
15. Popescu, D., (1999), *Istoria gândirii economice din antichitate până la sfârșitul secolului al XX-lea*, Ed. Continent, Sibiu
16. Popescu, Gh., (2002), *Evoluția gândirii economice*, ediția a-II-a, Ed. George Barițiu, Cluj-Napoca
17. Postelnicu, Gh., (1994), *Economie politică, vol. I*, curs litografiat, U.B.B. Cluj-Napoca
18. Rațiu, T., (1995), *Cartea contabilului autodidact*, Ed. Gestiunea, București
19. Salles, P., (1968), *Initiations economie et social*, Dunod,
20. Say, J., B., (1827), *Triaté d'économie politique*, 3e éd., Paris
21. Smith, A., (1962), *Avuția națiunilor*, vol. I, Ed. Academiei, București
22. xxx, (1975), *Dicționarul explicativ*, Ed. Academiei R.S.R., București
23. xxx, (2001), *Dicționar de economie*, ediția a-II-a, Ed. Economică, București