

**COSTURILE – UN INSTRUMENT INDISPENSABIL ÎN ACTIVITATEA DE
PRODUȚIE**

Lilia DUMBRĂVEANU, asistent universitar,
USB, catedra Finanțe și Contabilitate

Which is the importance of the theme?

An economical activity cannot progress without expenses, because they represent the support of an entrepreneurial activity. Here a problem appears. How much must be sent, how much must be consumed in order to obtain the most favorable result. That's why we approach the subject: The expenses and the calculation of the production value.

The value of manufactured productions of catered services represents all the consumed resources for manufacturing these productions and services.

As industry of our country is variable, a very important activity to take it out from the slump is to upgrade the efficiency through the minimalization of values. If we are asked to make a presentation of the value as an indicator, than the economical-qualitative situation is placed in the center of the indicator's system at the level of company and for appreciation of the economical progress.

Talking in general, the efficiency can be represented by the expression: what is consumed, how much is produced, how much effort, how much time and for how long. The up-to-date problem is the reducing of the production value. This means that one of the global contemporary problems is the reduced character of the first-class material and energetic resources which help to perform a responsible use.

It's more reasonable to act during the planning process of the technologies, of replacing the deficit materials with others. The condition is: they must be cheaper and not liable to the immediate exhaustion, but must have the minimal impact on environment.

“Economia poate fi comparată cu o corabie, pânzele căreia sânt umflate de activitatea liberă a antreprenorilor și la cârma căreia se află statul.

Dacă lipsește cârmaciul, pânzele sânt hârțuite de vânturile ce suflă din toate direcțiile iar corabia riscă să naufragieze.”

Vasile Leontiev

Din acest citat reiese că în toate timpurile statul a avut o influență deosebită asupra dezvoltării social-economice a țării, fiind drept un cârmaci al tuturor întreprinderilor în permanență.

Un compartiment important în cadrul organizării activității unei unități economice, este și contabilitatea consumurilor și cheltuielilor, la rândul lor acestea fiind intercalate și cu calculația costului de producție.

Prin ce este importantă tema propusă pentru cercetare?

Deoarece o activitate, în special în cadrul economiei, nu poate evolua fără anumite cheltuieli, ele ar reprezenta, dacă se poate spune așa, baza existenței unei activități de antreprenariat. Însă, aici apare problema cât de cheltuit, cât de consumat pentru ca în final să obținem un cost optimal, adică cu minim de cheltuieli să obținem un rezultat maxim. De aceea am axat atenția în direcția subiectului: “Consumurile și calculația costului de producție”.

Astfel, întreprinderea în procesul activității sale, suportă careva cheltuieli, precum și consumul de resurse la fabricarea produselor. Costul produselor fabricate, serviciilor prestate reprezintă totalitatea resurselor consumate pentru fabricarea acestor produse și servicii. Trebuie de menționat că foarte important de a delimita noțiunea de “consumuri” de noțiunea “cheltuieli”. Consumurile sunt resurse utilizate pentru fabricarea produselor și prestarea serviciilor în scopul obținerii unui venit, însă cheltuielile reprezintă pierderile (daunele) sau cheltuielilor care apar în urma activității economico-financiare și nu sînt legate nemijlocit de procesul de producție.

Deosebirea principală dintre consumuri și cheltuieli constă în aceea că cheltuielile nu se includ în costul produselor(serviciilor), ci se scad din venituri la determinarea rezultatului financiar al perioadei de gestiune.

Astfel, la consumurile incluse în costurile de producție(serviciilor), se referă următoarele articole:

- consumuri directe de materiale;
- consumuri directe privind retribuirea muncii;
- consumuri privind contribuțiile la asigurările sociale;
- consumuri indirecte de producție.

La articolul consumuri indirecte de producție se referă consumurile legate de deservirea subdiviziunilor (secțiilor, sectoarelor) de producție, cum ar fi:

a) consumuri variabile a căror mărime depinde de modificarea volumului de producție, de exemplu:

- retribuirea muncii prestate de muncitorii auxiliari;
- costul materialelor auxiliare, obiectelor de mică valoare și scurtă durată consumate etc.;

b) consumuri constante, a căror mărime nu depinde de volumul de producție, de exemplu:

- uzura calculată;
- cheltuieli privind întreținerea clădirilor și utilajului etc. [2, pag. 19]

Aceste consumuri indirecte de producție, la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune se repartizează între costul stocurilor de producție, producția în curs de execuție și cheltuielile perioadei. Este necesar de menționat că consumurile variabile se includ integral în costul produselor fabricate și al producției în curs de execuție, indiferent de nivelul utilizării efective a capacității de producție, iar consumurile de producție indirecte și constante se repartizează între costul producției și cheltuielile perioadei în baza capacității normative a utilajului de producție. Prin capacitate normativă a utilajului se înțelege volumul de producție programat pe o perioadă anuită.

Prin calcul costului produselor, lucrărilor și serviciilor se vizează două obiective fundamentale, care trebuie abordate pragmatic:

1) utilizarea costului în evaluarea unor elemente de activ în contabilitate financiară și rapoartele financiare;

2) utilizarea costului ca instrument de gestiune internă și anume:

- în stabilirea preșurilor de vânzare în vederea asigurării unui nivel de profit, fapt pentru care este necesar calculul unui cost complet comercial;
- în stabilirea rezultatului financiar analitic, adică la nivel de produs, lucrare, serviciu;
- în controlul condițiilor interne prin nivelul și structura lui.

Structura costului de producție utilizat în contabilitatea financiară și rapoartele financiare este limitată pînă la nivelul consumurilor indirecte de producție (contul 813). Această structură a costului de producție este prevăzută în SNC nr. 3 "Componența consumurilor și cheltuielilor întreprinderii" și contabilizată prin planul de conturi. Respectarea și aplicarea acestei structuri este indiscutabilă, deoarece ignorarea ei este cu implicații asupra situației financiare și fiscale a întreprinderii. Aceasta este zona de funcțiune standardizată între contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune, adică unică pentru toate întreprinderile și căreia trebuie să se supună.

Considerînd că industria țării noastre este încă viabilă și că o direcție foarte importantă pentru scoaterea ei din criza actuală este acțiunea concretă de creștere a eficienței prin reducerea costurilor, ceea ce reprezintă de fapt actualitatea temei prezentate în această lucrare.

Dacă e să facem o prezentare a costului ca indicator, atunci în această ipostază este calitativ – economic ce ocupă o poziție centrală în sistemul indicatorilor la nivel de firmă și a celor folosiți pentru măsurare și aprecierea creșterii economice.

Se știe că eficiența poate fi apreciată după modul în care rezultatele activității economice corespund nevoilor sociale, iar resursele alocate sunt cheltuite după exigențele care sunt impuse de piață.

Într-o formă mai generală se poate aprecia că eficiența este reflectată de expresia: ce se produce, cât se produce, cu ce cheltuială de muncă, în cât timp, pentru cât timp.

Rezultă că eficiența este o funcție de mai multe elemente între care dimensiunea cheltuielilor necesare pentru obținerea rezultatelor ocupă un loc important.

Eficiența economică nu trebuie privită global, ci pe fiecare sector, lucrare și produs.

De altfel, economia de piață impune asigurarea eficienței la nivelul fiecărui agent economic deoarece în caz contrar se ajunge la faliment.

În acest scop, fiecare întreprinzător trebuie să cunoască cu exactitate conținutul economic al costurilor.

Nivelul costului de producție reflectă mărimea absolută a cheltuielilor care îl compun.

Luat ca atare, el reprezintă un indicator de efort, de cheltuială și este, din acest punct de vedere, indicat în categoria indicatorilor resurselor consumate. Analiza evoluției lui crează posibilitatea unor aprecieri riguroase în legătură cu creșterea eficienței economice, dacă se ține cont de faptul că expresia de bază a acesteia este reprezentată de raportul dintre efortul depus pe unitatea de efect.

Considerând societatea comercială industrială ca un sistem în care are loc procesul de producție, iar la intrări fiind materiile prime, materiale, resurse umane și la ieșiri produse și lucrări, se poate aprecia că toate elementele sistemului care participă la realizarea obiectivului final generează ulterior consumuri care îmbracă forma de costuri.

Costul este legat, deci, de întregul act de producție și de conduce re.

Indicatorii costurilor reflectă consumurile efectuate de întreprindere, pentru producerea și desfacerea rezultatelor activității.

Întreprinzătorul trebuie să recupereze cheltuielile de producție prin prețul de vânzare practicat de piață.

Deci, costurile de producție prezintă o importanță deosebită în formarea prețurilor, alături de elemente (raportul dintre cere și ofertă, tipul de piață ș. a.).

Întreprinzătorul este interesat în elaborarea unei strategii în domeniul costurilor.

În acest scop trebuie asigurată evidența și gruparea care intră în componența costului de producție.

Se creează astfel posibilitatea elaborării unor analize economico – financiare complexe și se pot stabili eventuale diferențe care pot exista între diferite întreprinderi de același profil.

Costul devine astfel și un instrument de fundamentare al deciziilor la nivel de întreprindere, dar și la nivel de subramură, mai ales în condițiile restructurării ce se impune. Pentru aceasta trebuie să se cunoască cu multă precizie toate cheltuielile care – l compun, precum și separarea acestora de acele cheltuieli care se suportă din profit sau din alte surse și nu sunt incluse, deci, în cost.

O sursă informațională în acest sens pot fi:

1) Programul social – economic de dezvoltare a întreprinderii (compartimentul Consumurile și cheltuielile întreprinderii);

2) Datele conturilor și subconturilor contabile (clasele 7 și 8) privind consumurile și cheltuielilor;

3) Anexa nr. 5 la Raportul privind rezultatele financiare referitor la costul vânzării și cheltuielile întreprinderii;

4) Datele din calculațiile individuale privind produsele fabricate, lucrările executate și serviciile prestate;

5) Alte surse de informație. [1, pag. 26]

Din cele menționate anterior se observă o anumită legătură între calcularea costului de producție și raportul privind rezultatele financiare.

Momentul cheie la întocmirea raportului financiar îl constituie determinarea costului vânzării. Valoarea acestui indicator reprezintă rezultatul final al unui document special care se numește „ Calculația costului produselor fabricate în perioada de gestiune ”. El se întocmește pentru explicarea datelor din raportul privind rezultatele financiare și conține următorii indicatori:

- 1) soldul materiei prime și materialelor de bază la începutul perioadei de gestiune;
- 2) aprovizionarea cu materiale pe parcursul perioadei de gestiune;
- 3) total materii prime, materiale destinate procesului de producție (1+2);
- 4) soldul materiei prime și materialelor de bază la sfârșitul perioadei de gestiune;
- 5) consumul direct de materii prime și materiale de bază (3-4);
- 6) consumul direct privind retribuirea muncii;
- 7) consumuri indirecte de producție;
- 8) total consumuri de producție (5+6+7);
- 9) producția în curs de execuție la începutul perioadei de gestiune;
- 10) producția în curs de execuție la sfârșitul perioadei de gestiune;
- 11) costul producției fabricate (8+9-10).

Costul producției fabricate în cursul perioadei de gestiune este în continuare preluat în „Raportul privind rezultatele financiare ” (F2) unde se folosește pentru calculația costului producției vândute.

Acest cost se referă la perioada în cursul căreia au fost vândute produsele respective și se determină în felul următor:

- 1) vânzări nete;
- 2) costul producției vândute:
 - a) soldul produselor finite la începutul perioadei de gestiune;
 - b) costul producției fabricate;
 - c) total produse finite destinate vânzărilor (a+b);
 - d) soldul produselor finite la sfârșitul perioadei de gestiune;
 - e) costul produselor vândute (c-d).
- f) profitul brut (1-2). [5, pag.18]

Costul de producție nu este mărime dată și nu are caracter constant. El este influențat de o mulțime de factori, cum ar fi: volumul producției; structura producției; prețurile factorilor de producție (mijloace fixe, materii prime, materiale, combustibil, energie, obiect de inventar, forța de muncă etc.); calitatea și caracteristicile produselor; nivelul calitativ al forței de muncă și al echipamentelor tehnice de producție; organizarea producției etc.

Prin optimizarea folosirii acestor factori costul de producție poate fi redus.

În timp ce în economia naturală scopul activității economice era satisfacerea diferitor necesități cu ajutorul unor mijloace variate, în economia de piață, în care calculul economic a devenit un calcul bănesc. Scopul bine determinat în cadrul unei activități economice îl reprezintă obținerea de profit, fapt pentru care vechile metode de activitate, bazate pe obiceiuri și tradiții, au fost înlocuite cu metodele exacte ale gospodăriei raționale ale mijloacelor economice.

În esență, preocuparea oricărui agent economic este de a-și acoperi costurile de producție și de a obține un profit cât mai mare.

Întreprinderile rentabile au putut exista numai în condițiile economiei centralizate, când pierderile acestora erau suportate de societate. În condițiile economiei de piață, o întreprindere care nu-și acoperă cheltuielile de producție, care nu este rentabilă și irosește capitalul, dă faliment.

De aceea, reducerea costului de producție constituie o latură deosebit de importantă a organizării unei activități economice, rol determinant în maximizarea profitului.

În condițiile economiei concurențiale, prețul de vânzare a produselor se stabilește pe piață prin confruntarea cererii cu oferta. Partea din prețul de vânzare ce reprezintă profitul producătorului, poate fi majorată pe seama reducerii continue a părții ce reprezintă costul de producție.

Obținerea de profit depinde de capacitatea producătorilor de a fabrica bunuri de calitate superioară la un cost cât mai redus, pe care să le vândă la prețuri competitive, valorificând, astfel, corespunzător factorii de producție de care dispun.

Pentru a rezista concurenței, producătorii trebuie să-și vândă mărfurile la un preț mai mic decât media prețului practicat pe piața respectivă. Pentru aceasta, ei trebuie să gestioneze eficient factorii de producție.

În condițiile concurenței specifice economiei de piață (excepție făcând situațiile de monopol), producătorii nu au posibilitatea de acționa nici asupra prețurilor, factorilor de producție pe care îi achiziționează, nici asupra prețurilor la care își desfac propriile produse, de aceea pentru a obține profit mai ridicat trebuie să acționeze în direcția reducerii costului de producție, fapt care reprezintă calea cea mai sigură pentru creșterea eficienței economice.

Agenții economici trebuie să aibă în vedere permanent, în desfășurarea activității, „eficiența costului”, ceea ce presupune realizarea obiectivelor propuse ținând seama de resursele disponibile, de condițiile de producție existente la un moment dat, în contextul restricțiilor de ordin economic.

Pentru a supraviețui și a se dezvolta, producătorii de bunuri materiale trebuie să cumpere factorii de producție la prețuri cât mai mici posibili, fără a neglija calitatea, și să reducă costurile utilizării lor prin eliminarea operațiunilor inutile și a cheltuielilor nejustificate.

Minimizarea costurilor de producție este deosebit de importantă în condițiile în care factorii de producție sunt limitați și epuizabili. Orice întreprinzător dispune de anumite mijloace financiare, pe care le poate afecta procesul de producție. În acest sens, pentru ca producția lui să fie rentabilă, el este preocupat ca la o cheltuială de producție dată, să obțină maximum de producție și de profit. În acest mod este satisfăcută o cantitate mai mare de nevoi utilizând aceleași resurse.

Problema reducerii costului de producție este o problemă acută, adică avem în vedere faptul că una din problemele globale ale lumii contemporane este caracterul limitat al resurselor de materii prime și energetice, care îndeamnă la raționalizare sporită și utilizarea responsabilă a acestora. Se poate acționa în fazele de concepție și proiectare a bunurilor și a tehnologiilor în direcția reducerii dimensiunilor acestora, a înlocuirii materialelor deficitare cu altele, mai ieftine, și pentru care nu există pericolul epuizării imediate, cu condiția să nu afecteze mediul ambiant.

BIBLIOGRAFIE

1. Legea contabilității, nr. 426 – XII, din 4 aprilie, 1997. In: Monitorul Oficial, 25 mai 2004, nr. 28
2. Componenta consumurilor și cheltuielile întreprinderii. In: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, S.N.C. 3, 30 dec. 1997, nr. 88-91, p. 17-25.
3. Codul fiscal, nr.1163 – XIII, din 24 aprilie, 1997, In: Monitorul oficial, nr. 62, 18 aug. 1997.
4. Standardele Naționale de Contabilitate, In: Acte normative cu privire la reforma contabilității, vol. I Chișinău, Mold/pres, 1999 p. 210
5. Standardele Naționale de Contabilitate, Comentarii cu privire la aprecierea lor, 246 p., In: Acte normative cu privire la reforma contabilității, vol. III. Chișinău, Mold/pres, 1999.
6. Considerații privind influența calculației costurilor asupra rezultatelor. In: Finanțe. Credit. Contabilitate., nr.3, 2001, p. 18-21
7. Bojian, Octavian, Contabilitatea întreprinderilor: Contabilitatea financiară. Contabilitatea de gestiune: teorie, aplicații, actualizări, București: Editura Economica, 1999.
8. Donoica, Stefan. Calculația costurilor: contabilitatea analitică, București, 1998.