

# CONSIDERAȚII TEORETICE ȘI PRACTICE PRIVIND CALCULAȚIA COSTURILOR PRIN METODA DIRECT COSTING

Cristina Aurora, Bunea-Bontaș<sup>1</sup>

**Rezumat:** Definierea costului de producție se referă la costul de achiziție a materiilor prime și a materialelor și la costul de prelucrare a acestora în vederea obținerii produselor finite, însă calculația costului implică aspecte discutabile. Articolul de față prezintă o abordare comparativă a calculației costului de producție potrivit concepției parțiale și concepției integrale și analizează implicațiile utilizării celor două sisteme de calculație asupra performanței financiare prezentate în contul de profit și pierdere.

**Cuvinte cheie:** cost de producție, metoda direct costing, conceptul costurilor integrale, costuri variabile, costuri fixe, cont de profit și pierdere

**Clasificarea JEL:** M41

## 1. Introducere

Costul unui produs, al prestării unei munci sau al unui serviciu este format din mai multe elemente, și anume: cheltuielile materiale, cheltuielile cu munca vie și cheltuielile generale (Chadwick, 1998). Având în vedere sfera de cuprindere a cheltuielilor de producție în cost, mai largă sau mai restrânsă, există diferențieri între sistemele de calculație a costurilor, cele mai uzuale fiind sistemul costurilor integrale sau complete (ilustrat prin metodele de calculație globală, pe faze, pe comenzi, standard cost, ABC, THM etc.) și cel al costurilor parțiale (reprezentat de metoda de calculație direct costing, metoda costurilor directe etc.).

Acest articol pornește de la diferențierile fundamentale ce există în structura costului de producție între cele două concepte (integral și parțial). Metodologia specifică fiecărui sistem de calculație este exemplificată și se demonstrează că luarea în considerare doar a anumitor cheltuieli de producție conduce la rezultate diferite privind costul de producție. Având în vedere că informația de tip cost este utilizată în evaluarea stocurilor fabricate, indicatori importanți prezentați în bilanț (ex.: „produse”) și în contul de profit și pierdere (ex.: „venituri aferente costurilor stocurilor de produse”) vor influența informațiile privind poziția financiară și performanța entității comunicate utilizatorilor externi prin situațiile financiare anuale. În acest context, articolul prezintă comparativ contul de profit și pierdere întocmit conform concepției parțiale și celei integrale.

Nu în ultimul rând, sunt punctate avantajele aplicării metodei de calculație direct costing pentru necesitățile interne de informare a managementului în vederea asigurării unei conduceri eficiente a entității.

## 2. Aspecte teoretice privind calculația costului de producție conform concepției integrale și concepției parțiale

În delimitarea costului de producție, teoria calculației costurilor a adoptat două concepții majore: concepția integrală și concepția parțială.

Concepția integrală cere ca în costul unitar al produsului să se cuprindă totalul costurilor generate de obținerea lui, respectiv a celor directe și indirecte (Epuran et al., 1999). Călin și Cârstea (2002) definesc cheltuielile directe ca fiind cele care se pot atribui nemijlocit diferitelor produse care le-au ocazionat chiar din momentul efectuării și cheltuielile indirecte ca fiind cele care nu se pot identifica și repartiza direct pe fiecare produs, ele privind întreaga producție a unei secții.

---

<sup>1</sup> Lector universitar doctor, Universitatea „Constantin Brâncoveanu” Pitești, Facultatea Management Marketing în Afaceri Economice Brăila, bontasc@yahoo.com.

Concepția parțială consideră că în costul unitar al unui produs este suficient să se delimiteze doar acele costuri care sunt legate direct de obținerea lui (Epuran et al., 1999).

Concepția parțială stă la baza metodei direct costing, cunoscută și sub denumirea de metoda costurilor variabile, conform căreia costul de producție ia în calcul doar acele costuri ce variază odată cu volumul producției. Această metodă se fundamentează pe clasificarea costurilor în funcție de criteriul comportamentului acestora, criteriu ce se referă la modul în care costurile reacționează la schimbările intervenite în volumul producției sau activității entității (Briciu et al., 2010). În funcție de acest criteriu, costurile se împart în variabile și fixe.

Costurile variabile sunt cele care variază proporțional cu modificarea volumului de producție sau activitate (Needles et al., 2000). Acestea includ, de obicei, materialele directe, manopera directă și partea variabilă a costurilor de producție.

Costurile fixe sunt cele a căror mărime absolută rămâne relativ neschimbată sau se modifică în cazul creșterii sau micșorării volumului producției, dar în proporții neînsemnate. În această grupă se cuprind: amortizarea mijloacelor fixe, chiriile plătite pentru acestea, salariile personalului de conducere, tehnic, economic sau de altă specialitate, administrativ și de deservire a secțiilor, plătit în regie, contribuțiile sociale datorate, consumuri de materiale pentru întreținerea și curățenia secțiilor etc. (Călin și Cârstea, 2002).

În metoda direct costing, la calculul costului unitar pe produs, se iau în considerare numai costurile variabile. Costurile fixe de producție nu se includ în costul de producție, ele sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care apar și, similar cu costurile de administrație și desfacere, sunt suportate integral din veniturile realizate în fiecare perioadă.

### **3. Calculul costului de producție prin aplicarea metodei direct costing și a metodelor de tip integral. Implicații asupra performanței financiare**

Pentru a ilustra comparativ calculația costului de producție prin metoda direct costing și calculația bazată pe concepția integrală, voi lua în considerație următorul exemplu: Entitatea A obține un singur produs, producția fiind de 10.000 unități, având următoarea structură a costurilor:

- costuri variabile unitare: materiale directe 5 lei, salarii directe 9 lei, costuri indirecte variabile 2 lei și costuri variabile administrative și de desfacere 5 lei;

- costuri fixe anuale: costuri fixe de producție 60.000 lei și costuri fixe de administrație și desfacere 30.000 lei.

Entitatea A vinde 8.000 de bucăți, prețul de vânzare unitar fiind de 40 lei.

Prin aplicarea metodei de calculație direct costing, toate costurile variabile de producție sunt incluse în costul de producție. În cazul entității A, costul de producție reprezintă suma tuturor costurilor variabile unitare de producție:

|   |              |
|---|--------------|
| • materiale directe                       | 5 lei        |
| (+) salarii directe                       | 9 lei        |
| <u>(+) costuri variabile de producție</u> | <u>2 lei</u> |
| = cost de producție unitar                | 16 lei       |

Costurile fixe de producție și cele de administrație și desfacere sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei, fără a fi incluse în costul de producție.

Conform concepției integrale, toate costurile de producție, variabile și fixe, sunt incluse în costul de producție. În cazul entității A, costul de producție se calculează însumând totalul cheltuielilor variabile de producție cu costurile fixe de producție:

|                                      |   |
|--------------------------------------|---|
| • costuri variabile de producție     | 160.000 lei (10.000 buc. × 16 lei/buc.) |
| <u>(+) costuri fixe de producție</u> | <u>60.000 lei</u>                       |
| = cost de producție total            | 220.000 lei                             |

Costul de producție unitar este de 22 lei, respectiv costul de producție total împărțit la cantitatea fabricată.

Comparând cele două sisteme de calculație, se observă că valoarea costului de producție este mai mare în cazul aplicării unei metode de tip integral decât în cazul metodei direct costing. Diferența este de 6 lei/buc., valoare ce reprezintă costurile fixe de producție pe unitate de produs (costurile fixe totale de 60.000 lei împărțite la cantitatea totală de 10.000 buc.).

Calculația costului de producție prin metoda direct costing sau prin metode ce se bazează pe concepția integrală va afecta poziția financiară a unei entități, prezentată în bilanț, prin intermediul valorii stocurilor de produse finite, al căror cost de producție este mai mic în cazul aplicării metodei direct costing. Astfel, produsele finite rămase pe stoc (2.000 buc.) vor fi evaluate la 16 lei/buc., dacă se aplică metoda direct costing sau la 22 lei/buc. în cazul metodelor integrale.

De asemenea, diferența respectivă va afecta și performanța financiară, prezentată în contul de profit și pierdere, prin indicatorul „costul stocurilor de produse” (care are o valoare mai mică în cazul metodei direct costing).

Contul de profit și pierdere întocmit pe baza celor două sisteme de calculație a costurilor (parțial și integral) prezintă valori diferite pentru rezultatul din exploatare. Considerând același exemplu, se prezintă mai jos câte un cont de profit și pierdere simplificat având la bază calculația costurilor prin metoda direct costing, respectiv prin metode de tip integral.

Tabelul nr. 1. Contul de profit și pierdere simplificat al entității A întocmit pe baza calculației costului de producție prin metoda direct costing

| <b>Indicatori</b>  | <b>lei</b> |
|--|------------|
| • Vânzări (8.000 buc. × 40 lei/buc.)   | 320.000    |
| (-) Costul stocurilor de produse (8.000 buc. × 16 lei/buc.)                    | 128.000    |
| (-) Costuri variabile de administrație și desfacere (10.000 buc. × 5 lei/buc.) | 50.000     |
| = Contribuția brută la profit  | 142.000    |
| (-) Costuri fixe, din care:  |            |
| - costuri fixe de producție  | 60.000     |
| - costuri fixe de administrație și desfacere                                   | 30.000     |
| = Profit brut din exploatare   | 52.000     |

Dacă se aplică metoda de calculație direct costing, profitul brut din exploatare este de 52.000 lei, fiind influențat de costul produselor vândute, evaluat la 16 lei/buc. Contul de profit și pierdere întocmit, având la bază calculația prin metoda direct costing, permite determinarea indicatorului „contribuția brută la profit”, pe baza căruia managementul entității analizează profitabilitatea fiecărui produs. Contribuția brută la profit este diferența dintre venituri și totalul costurilor variabile aferente unui volum dat al producției (Needles et al., 2000). Analiza contribuției brute este foarte utilă echipei manageriale pentru a evalua performanța financiară și pentru a lua decizii de investiții (Tsui, 2011). Ca indicator al performanței, este util în analiza cost-volum-profit și, mai ales, în calculul și analiza pragului de rentabilitate. Pe baza contribuției brute la profit, un manager poate lua decizii bine fundamentate ce privesc suplimentarea sau sistarea unei linii de producție sau poate stabili care ar trebui să fie prețul de vânzare unui produs sau al unui serviciu.

Prin comparație, metodele de calculație aparținând concepției integrale nu realizează nicio distincție între costurile variabile și cele fixe, astfel că nu sunt potrivite pentru analiza cost-volum-profit care este importantă pentru planificare și control. Pentru a genera

informațiile necesare acestui tip de analiză, este nevoie de o reclasificare a costurilor conform cerințelor concepției parțiale, ceea ce necesită efort și timp suplimentar (Anonim, a).

Tabelul nr. 2. Contul de profit și pierdere simplificat al entității A întocmit pe baza calculației costului de producție prin metode de tip integral

| <b>Indicatori</b>   | <b>lei</b> |
|---|------------|
| • Vânzări (8.000 buc. × 40 lei/buc.)  | 320.000    |
| (-) Costul stocurilor de produse (8.000 buc. × 22 lei/buc.)   | 176.000    |
| = Profit brut aferent cifrei de afaceri nete  | 144.000    |
| (-) Costuri de administrație și desfacere, din care:<br>- costuri variabile de administrație și desfacere<br>(10.000 buc. × 5 lei/buc.) | 50.000     |
| - costuri fixe de administrație și desfacere  | 30.000     |
| = Profit brut din exploatare  | 64.000     |

Profitul brut din exploatare este de 64.000 lei, fiind influențat de costul produselor vândute, evaluat la 22 lei/buc.

Analizând contul de profit și pierdere prezentat în tabelul nr. 2, se observă că, în cazul metodelor de calculație integrale, o parte din costurile fixe de producție nu este recunoscută drept cheltuială, fiind amânată pentru o perioadă viitoare. Aceste costuri fixe se regăsesc în bilanț, ca parte a costului produselor finite rămase pe stoc. În cazul metodei direct costing, toate costurile fixe au fost recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au fost efectuate, chiar dacă o parte din produse a rămas pe stoc, de aici și profitul mai mic.

Conform datelor din exemplul prezentat, din 10.000 de produse numai 8.000 au fost vândute, ceea ce înseamnă că 2.000 buc. rămân pe stoc, iar costul fiecăruia dintre ele conține câte 6 lei cost fix de producție, ceea ce înseamnă o valoare totală de 12.000 lei pentru cele 2.000 de produse. Când aceste produse se vor vinde și, implicit, se vor scade din gestiune, costurile fixe amânate vor fi recunoscute în contul de profit și pierdere drept costuri ale produselor vândute.

Rezumând, în metoda direct costing toată valoarea de 60.000 lei reprezentând costuri fixe de producție a fost recunoscută drept cost al perioadei curente. În concepția integrală, din totalul costurilor fixe de producție din perioada analizată, doar 48.000 lei (adică 8.000 buc. × 6 lei/buc.) s-au inclus în costul produselor vândute. Restul valorii de 12.000 lei (respectiv 2.000 buc. rămase pe stoc × 6 lei/buc.) a fost amânat pentru o perioadă viitoare, fiind prezentat în bilanț. Din acest punct de vedere, Putra (2010) menționează ca avantaj al metodei direct costing faptul că aceasta rezolvă principala problemă a metodelor integrale legată de decalajul în timp între efectuarea cheltuielilor de producție într-o anumită perioadă și recunoașterea în contul de profit și pierdere a acestor cheltuieli (în costul produselor vândute), dar într-o perioadă ulterioară.

#### **4. Concluzii**

După cum s-a putut observa, există diferențieri majore între structura costului de producție conform concepției parțiale și celei integrale. În metoda direct costing, costul de producție include materialele directe, manopera directă și costurile variabile de producție, iar costurile perioadei cuprind costurile fixe de producție și costurile fixe și variabile de administrație și desfacere. Conform concepției integrale, costul de producție include materialele directe, manopera directă și costurile fixe și variabile de producție, iar costurile perioadei cuprind costurile fixe și variabile de administrație și desfacere (Anonim, b).

În ceea ce privește normalizarea contabilă internațională, europeană și națională, în materie de calcul al costului de producție al stocurilor este impusă determinarea acestuia pe baza concepției integrale.

Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) impun, pentru nevoile de raportare externă, ca o entitate să aloce costurile indirecte în costul de producție al stocurilor. Cu alte cuvinte, metoda direct costing nu este acceptată ca metodă de calculație pentru informarea externă. Conform Standardului Internațional de Contabilitate (IAS) 2 „Stocuri”, costurile de prelucrare a stocurilor includ costurile directe legate de fabricație, cum ar fi manopera directă. Acestea includ, totodată, alocarea sistematică a costurilor de producție variabile și fixe ce sunt necesare transformării materialelor în produse finite.

În România, conform prevederilor Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție a materiilor prime și materialelor consumabile și cheltuielile de producție direct atribuibile bunului. Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor cuprinde cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, 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. Totuși, Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune permite calculația costurilor efectuată prin metoda direct costing.

Concluzia este aceea că metoda direct costing nu este acceptată pentru raportarea informațiilor către utilizatorii externi deoarece excluderea costurilor fixe din costul de producție nu este în acord cu definiția costului de producție.

Însă, pe planul gestiunii întreprinderii, prin prisma nevoilor interne de informare, avantajele utilizării metodei direct costing rămân de netăgăduit. Direct costing pune la dispoziția managementului informații care au o importanță deosebită în formularea deciziilor cu privire la activitățile viitoare. Această metodă oferă o bază pentru previziunile costului, pentru studiul efectelor schimbărilor planificate în volumul producției, determinate de schimbarea condițiilor economice sau anumite acțiuni deschise ale managementului, ca de exemplu schimbările prețului, majorarea sau diminuarea stocurilor sau activități promoționale speciale (Briciu, 2006).

Metodele de calculație integrale sunt orientate către o politică a prețului de vânzare ce trebuie să acopere costurile directe și o parte „normală” a cheltuielilor indirecte, repartizate rațional în costul produsului (Chadwick, 1998; Epuran et al., 1999). Însă aceste metode pierd din relevanța lor din cauza: evoluției rapide a mediului și tehnicilor de producție, importanței crescânde a costurilor indirecte în ansamblul costurilor și a costului ridicat de colectare și tratare a informațiilor. Epuran, Băbăiță și Grosu (1999) punctează și faptul că durata de tratare a datelor determină o producție de informație care pierde din actualitatea și interesul pretins de gestionar.

Metoda direct costing este orientată în special către impulsivitatea vânzărilor, prin faptul că mărimea costurilor fixe nu se repartizează asupra stocurilor, ci trebuie acoperită de vânzările perioadei (Briciu et al., 2010).

În concluzie, consider că nu ar trebui să existe o opoziție între metodele parțiale și cele integrale, fiecare răspunzând unor preocupări diferite, nu contradictorii. În acest sens, metoda direct costing trebuie considerată un instrument complementar de analiză, deoarece luarea în considerație a criteriului variabilității costurilor permite efectuarea unor analize mai operative și mai apte previziunilor.

## **Bibliografie**

1. Briciu, S. (2006), *Contabilitatea managerială. Aspecte teoretice și practice*, Ed. Economică, București, pp. 245.
2. Briciu, S. et al (2010), *Contabilitatea și controlul de gestiune: instrumente pentru evaluarea performanței entității*, Ed. Aeternitas, Alba Iulia, pp. 77, 78, 359.

3. Călin, O., Cârstea, Gh. (2002), *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*, Ed. Genicod, București, pp. 30, 36.
4. Chadwick, L. (1998), *Contabilitate de gestiune*, Ed. Teora, București, pp. 12, 40.
5. Epuran, M., Băbăiță, V., Grosu, C. (1999), *Contabilitate și control de gestiune*, Ed. Economică, București, pp. 227, 332.
6. Needles, B. E. Jr., Anderson, H. R., Caldwell, J. C. (2000), *Principiile de bază ale contabilității*, Ediția a 5-a, Ed. Arc, Chișinău, pp. 899, 914.
7. Putra, L. D. (2010), "Advantages and Disadvantages of Direct Costing", februarie, disponibil la: <http://accounting-financial-tax.com/2010/02/advantages-and-disadvantages-of-direct-costing/> (accesat în noiembrie 2012).
8. Tsui, T. C. (2011), "Interstate Comparison - Use of Contribution Margin in Determination of Price Fixing", *Pace International Law Review Online*, 4-1-2011, pp. 16, disponibil la: [http://works.bepress.com/cgi/viewcontent.cgi?article=1001&context=tatchee\\_tsui](http://works.bepress.com/cgi/viewcontent.cgi?article=1001&context=tatchee_tsui) (accesat în noiembrie 2012).
9. Anonim (a), "Income Comparison of Variable and Absorption Costing", disponibil la: [http://accounting4management.com/income\\_comparison\\_of\\_variable\\_and\\_absorption\\_costing.htm](http://accounting4management.com/income_comparison_of_variable_and_absorption_costing.htm), (accesat în noiembrie 2012).
10. Anonim (b), "Variable Costing versus Absorption Costing", disponibil la: [http://accounting4management.com/variable\\_and\\_absorption\\_costing.htm](http://accounting4management.com/variable_and_absorption_costing.htm) (accesat în noiembrie 2012).
11. IAS 2 „Stocuri”, disponibil la: <http://www.iasplus.com/en/standards/standard6> (accesat în noiembrie 2012).
12. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, articolul 52, cu modificările și completările ulterioare, publicat în Monitorul Oficial nr. 766 din 10 noiembrie 2009.
13. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1826/2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, secțiunea 2.3., publicat în Monitorul Oficial nr. 23 din 12 ianuarie 2004.