

## ASPECTE DELIMITATIV-METODOLOGICE ÎNTRE CONCEPTELE CONTABILE DE COST ȘI CHELTUIALĂ

*Asist. univ. drd. Banc Marius Mircea - Universitatea „1 Decembrie 1918” Alba Iulia*

### Rezumat:

*Pe plan internațional, pentru cuantificarea monetară a eforturilor depuse de o întreprindere în realizarea obiectului său de activitate, se întrebuițează două structuri informaționale cu conținut aparent similar. Este vorba despre conceptele de cost și de cheltuială, ale căror conținuturi metodologice ne-am propus să le delimităm, din punct de vedere contabil, pe parcursul acestui studiu.*

Dacă privim întreprinderea ca actor principal al activității economice, criteriul primordial de caracterizare dinamică îl constituie **eficiența** cu care au fost derulate acțiunile de atragere, alegere a destinațiilor, utilizarea efectivă și recuperare a resurselor investiționale. Astfel, **performanța** întreprinderilor se reflectă printr-o *relație cauzală* care se stabilește între eforturile impuse și efectele induse de derularea activității unei întreprinderi. Structurile generice utilizate la nivel internațional de către disciplinele economice în aprecierea monetară, cantitativă și calitativă, a eforturilor depuse sunt cele de **cost** (engleză – cost, franceză – couts) și **cheltuială** (engleză – expense, franceză – frais), a căror conținut ne-am propus să îl aprofundăm.

Apelând la Dicționarul Explicativ al Limbii Române (DEX) constatăm că în sens general prin **cost** sunt desemnate „sume de bani *cheltuite* pentru producerea sau cumpărarea unui bun, efectuarea unei lucrări, prestarea unui serviciu, etc.”<sup>1</sup>, iar prin **cheltuială** se înțelege „consum de mijloace materiale, de muncă, energie, etc pentru satisfacerea unor nevoi sau obligații.”<sup>2</sup>. După opinia noastră, definițiile lingvistice amintite creează o impresie de paradigmă în care *o noțiune este explicată prin intermediul concurenței, fără însă a se delimita conținutul lor particular*.

Trecând în revistă într-un studiu mai vast<sup>3</sup> concepțiilor formulate de teoreticienii contabili în ultima jumătate de secol asupra noțiunilor de cost și cheltuială am desprins următoarele **observații de bază**:

- „Paleta coloristică” utilizată în descriere este bogată, prezintă referințe circulare în modul de abordare, însă este centrată asupra conținutului intrinsec exprimat de cele două noțiuni, respectiv forme valoric-informaționale de cuantificare monetară a eforturilor depuse de o anumită întreprindere, într-un interval de timp sau pentru atingerea unui obiectiv;
- Sunt folosite preponderent în caracterizarea conceptelor, formulări tehnice capabile să surprindă fie **conținutul/structura**, în situația costului, fie **influența** exercitată asupra altor structuri contabile presupus antedefinite, pentru cazul cheltuielii;
- Termenul de cost este corespondent cu atașarea unei **valori**, determinate de o întrebuițare a resurselor, pentru un obiect sau fenomen reflectat de contabilitate;
- Interpretarea noțiunii de cheltuială este cu mult mai nuanțată față de abordările întâlnite la discipline economice cum ar fi economia politică, management sau finanțele întreprinderilor. Astfel, contabilitatea caracterizează suplimentar **cheltuiala** prin prisma fluxului economic în

<sup>1</sup> Dicționarul Explicativ al Limbii Române (DEX), pag. 144

<sup>2</sup> DEX, pag. 202

<sup>3</sup> Referat doctoral “Costurile – concepte, tipologii și delimitări teoretico-metodologice”

care apare (transformări) și a influenței pe care o exercită asupra elementelor statice ale unui patrimoniu (sărăcire);

- Din punct de vedere al tehnicii contabile curente, costul este un concept valoric care îl urmează pe cel de cheltuială, în sensul că sunt delimitate întâi cheltuielile, iar ulterior prin regrupare, se calculează costul. Această afirmație trebuie preluată în înțelesul că odată *atrasă* sau angajată o resursă în circuitul economic, ea se va transforma, mai repede sau mai târziu, într-o *cheltuială*.

Considerând că problematica aflată în studiu (delimitarea conceptului de cost de cel de cheltuială) este în continuare deschisă clarificărilor metodologice, o opinie personală exprimată asupra acestui subiect poate fi oportună în lungul drum al cunoașterii științifice. În loc de preambul, vom descrie metaforic cum înțelegem noțiunile de cost și cheltuială.

Dacă comparăm făcutul unei omlete cu un proces de fabricație complex, deosebim două momente esențiale în producție. Primul moment, este cel în care spargem ouăle și are loc o *transformare ireversibilă* în timp. Ei bine, în acea clipă avem de-a face cu o *cheltuială*, deoarece procurarea materiilor prime a presupus avansarea unei sume bănești la o dată anterioară, iar în plus ouăle pot fi alterate, lipsite de utilitate, existând riscul înregistrării unei pierderi. Următorul moment apare atunci când luăm omleta de pe foc și o gustăm. Iar, dacă omleta noastră ne *satisfacă* papilele gustative, putem calcula *costul* obținerii ei și întrebuița în sens corect această noțiune. Altfel spus, costul va exprima *cauzal* efortul făcut pentru realizarea omletei capabile să *satisfacă o trebuință* și îi va conferii o *valoare* estimativă.

Dar pentru a exprima științific această sugestie, trebuie să delimităm sintetic principalele asemănări și deosebiri pe care le-am sesizat în periplul nostru conceptual.

Astfel, este o certitudine faptul că amândouă noțiunile exprimă *valoric forme abstracte de comensurare a eforturilor* depuse de o întreprindere pentru derularea activității sau atingerea unor obiective.

În *sens general* *costul* exprimă un sacrificiu voluntar de resurse economice proprii sau atrase, făcut pentru atingerea unui scop clar delimitat. El se va obiectualiza întotdeauna în realizarea unui deziderat capabil să acopere trebuințe. În același timp *cheltuiala* va desemna o utilizare de resurse monetare, benevolă sau fortuită, cu caracter curent (plată prezentă, trecută sau viitoare) ori preliminar (plată posibilă) care influențează în sensul diminuării averea întreprinderii, fără a exista certitudinea unor posibile beneficii. Altfel spus, efortul comensurat de cheltuială nu este generator implicit de efecte economice.

Prin prisma *existenței paralele* a celor două concepte, *costul* va delimita din punct de vedere *economic* un efort cu justificare punctuală, legat de activitatea productivă și întreprins pentru atingerea unui *obiectiv prestabilit*. Simultan, *cheltuiala* este tributară opticii *financiare* și exprimă eforturi pagatorice generale făcute de întreprindere, într-un interval de timp, pentru a-și asigura existența ca și ansamblu multifuncțional (include și pierderi catastrofale, donații, cedări benevole de active, etc).

Din punct de vedere al *finalității eforturilor*, *costul* va reflecta într-o formă monetară cuantificarea obiectului concret (bun material sau prestație) obținut ulterior desfășurării unui proces economic intern de aprovizionare sau producție, exprimând o modalitate de stabilire a *valorii* bunurilor economice procurate/fabricate de întreprindere. În același timp, finalitatea unei *cheltuieli* este cunoscută în momentul recunoașterii ca o „sărăcire” a întreprinderii, *neputând fi precizat efectul* decât investițional și urmând a fi cunoscut în mod real, ca regulă, la finele perioadei prin compararea cu beneficiile rezultate.

Abordând termenii prin prisma *conținutului faptic*, *costul* regrupează în structură o serie de *consumuri de resurse eterogene* al căror punct comun este scopul și care nu pot fi cuantificate cumulativ decât în etalon monetar (expresie valorică a combinării factorilor de producție). *Cheltuiala*, ca regulă contabilă generală, reflectă angajarea și transformarea unei anumite resurse sau grupe omogene de resurse, concret identificabile prin natură. Sub acest aspect, cheltuiala

poate fi privită ca o formă de evaluare monetară a *consumului fizic dintr-o resursă economică* specificată.

Continuând criteriul anterior și urmărind *destinația*, *costul* este întotdeauna *atașat unui reper* identificabil spațial sau organizatoric (produs, structură organizațională, funcțiune) în timp ce *cheltuiala* urmărește *generic întrebuințarea* unei anumite resurse, fără a fi necesară sau a se cunoaște o afectare anticipată. Pe parcursul studiului vom nuanța această afirmație.

În raport cu *etapa circuitului economic* în care apar, *costul* se formează pe parcursul proceselor de transformare economică reală (*producție* sau *schimb*), în timp ce *cheltuiala* ia naștere din momentul angajării resurselor (*aprovizionare* cu factori de producție), chiar dacă se recunoaște ulterior.

Ca și *influență asupra poziției financiare* a întreprinderii, *costul* va exprima un *transfer de valoare* dinspre resursele utilizate, înspre activul procurat sau creat, având o influență *neutră*, în timp ce *cheltuiala* delimitează un consum valoric care influențează în *sens negativ „averea”*, diminuând situația netă patrimonială prin descreșterea activului sau sporirea datoriilor.

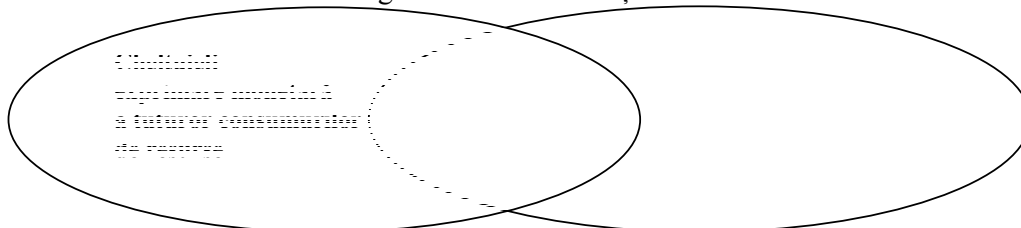
Abordat sub *aspect temporal*, *costul* nu este legat condițional de o anumită perioadă de timp, ci de *atingerea scopului*, iar *cheltuielile* sunt întotdeauna circumscrise determinării rezultatului financiar al unui *interval de gestiune*.

Prin prisma *legăturii cu fluxurile de numerar* și echivalente, *cheltuielile* au un puternic conținut pagatoric exprimând *plăți* prezente, trecute, viitoare sau chiar preliminate (cazul provizioanelor). În structura *costului* putem întâlni elemente care *nu generează ieșiri de numerar*, exprimând eforturi economice de *oportunitate*, consimțite de deținătorul întreprinderii cum ar fi munca patronului, dobânda capitalului investit, șamd.

Abordat *informațional*, *costul* estimează valoric *efortul* cauzal-productiv *generator de efecte* economice obiective și este capabil să dezvăluie atât rentabilitatea analitică a fenomenelor și proceselor derulate, cât și să identifice punctele forte sau slabe în combinarea factorilor de producție. Modalitatea de construcție a indicatorului se include în sfera informațiilor *confidențiale*, procurate prin intermediul contabilității interne sau de gestiune, care ulterior sunt translatate în contabilitatea generală. Simultan, *cheltuiala* cuantifică monetar un *efort financiar al perioadei*, descompus pe natura resurselor consumate și capabil să permită stabilirea performanței financiare de ansamblu a întreprinderii, pe principalele activități. Informația furnizată are caracter *general* și *public*, fiind construită prin intermediul contabilității financiare.

În concluzie, cu toate că reflectă preponderent o sumă de cheltuieli personalizată/ventilată pe o anumită destinație economică, sfera costului se intersectează, fără a se suprapune, cu cea a cheltuielilor. Acest mod de abordare contabilă a realității și fenomenelor petrecute într-o întreprindere permite cuantificarea monetară atât a eforturilor economice – prin intermediul costului, cât și a eforturilor financiare – prin intermediul cheltuielilor. Zona de congruență a celor două noțiuni se identifică prin *consumurile productive de resurse economice, materializate într-un reper capabil să satisfacă trebuințe*. Schematic, lucrurile sunt reprezentate în figura cu numărul 1:

Figura nr. 1 Interferența cost-cheltuială



## BIBLIOGRAFIE:

1. Albu N., Albu C., *Instrumente de management al performanței – Contabilitate de gestiune*, vol. I, Ed. Economică, București, 2003;
2. Baci A., *Costurile*, Ed. Dacia, Cluj-Napoca, 2001;
3. Băbăiță V., *Contabilitate*, vol.II, Curs universitar, Timișoara, 1978;
4. Bernard Y., Colli J.C., *Vocabular economic și financiar*, Ed. Humanitas, București, 1994;
5. Călin O., Cârstea Gh., *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*, Ed. Genicod, București, 2002;
6. Cristea H., *Contabilitatea și calculațiile în conducerea întreprinderii*, Ed. Mirton, Timișoara, 1997;
7. Demetrescu C.G., Possler L., Puchiță V., Voica V., *Contabilitatea știință fundamentală și aplicativă*, Ed. Scrisul românesc, Craiova, 1979;
8. Didier M., *Economia regulile jocului*, Ed. Humanitas, București, 1994;
9. Dubrulle L., *Contabilitate de gestiune*, Ed. Economică, București, 2002;
10. Dumbravă P., Pop A., *Contabilitatea de gestiune în industrie*, Ed. Intelcredo, Deva, 1997;
11. Ebbeken K., Ristea M., Possler, L., *Calculația și managementul costurilor*, Ed. Teora, București, 2000;
12. Epuran M., Băbăiță V., Grosu C., *Contabilitate și control de gestiune*, Ed. Economică, București, 1999;
13. Gide Ch., *Curs de economie politică*, vol. I, Tipografiile Române Unite, București, 1921;
14. Hardwick P., Langmead J., Khan B., *Introducere în economia politică modernă*, Ed. Polirom, Iași, 2002;
15. Heyne P., *Modul economic de gândire*, Ed. Didactică și pedagogică, București, 1991;
16. Ionașcu I., *Dinamica doctrinelor contabilității contemporane – Studii privind paradigmele și practicile contabilității*, Ed. Economică, București, 2003;
17. Mățiș D. – coordonator, *Bazele contabilității – Aspecte teoretice și practice*, Ed. Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005;
18. Needles B., Anderson H.R., Caldwell J.C., *Principiile de bază ale contabilității*, ediția a V-a, Ed. Arc, București, 2001;
19. Olariu C., *Studiul costurilor*, Ed. Didactică și pedagogică, București, 1971;
20. Pânteia I.P., Pop A., *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Ed. Dacia, Cluj-Napoca, 2004;
21. Rusu D., *Bazele contabilității*, ediția a II-a, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 1980;
22. Universitatea Babeș-Bolyai Cluj-Napoca, Catedra de Contabilitate, *Contabilitate de gestiune*, Curs universitar, Cluj-Napoca, 1993;