ANALIZA COMPARATIVĂ (Moldova - România) A CALCULAȚIEI ȘI ÎNREGISTRĂRII CONTABILE A COSTURILOR DE PRODUCȚIE

COMPARATIVE ANALYSIS (Moldova - Romania) OF CALCULATION AND ACCOUNTING RECORDING OF PRODUCTION COSTS

Ionela GÎRNEȚ
Colegiul Iulia Hasdeu din Cahul
E-mail: girnetionela2015@gmail.com

Slavic GÎRNEȚ
Universitatea de Stat „Bogdan Petriceicu Hasdeu" din Cahul
e-mail: girnet_slavic@yahoo.com

Rezumat. *Costul de producţie este şi un indicator de referinţă a nivelului eficienţei economice. Urmărirea nivelului real al cheltuielilor de producţie oferă agenţilor economici posibilitatea să cunoască volumul factorilor de producţie consumaţi şi eficienţa acestor consumuri, comparativ cu normele de cheltuieli prevăzute sau cu nivelul consumurilor realizate de către firmele concurente. Prin toate acestea, costurile stimulează întreprinderile să introducă progresul tehnic, să ridice calificarea lucrătorilor, să organizeze ştiinţific producţia şi munca, să gospodăreasca cu eficienţă maximă factorii de producţie*.

Cuvinte cheie: - *cost de producție, cost direct și indirect, cost unitar, cost marginal.*

Abstract. *The cost of production is also a reference indicator of the level of economic efficiency. Tracking the real level of production costs gives businesses the opportunity to know the volume of production factors consumed and the efficiency of these consumptions, compared to the norms of expenditure provided or the level of consumption by competing companies. Through all these, the costs stimulate the*

enterprises to introduce the technical progress, to raise the qualification of the workers, to organize scientifically the production and the work, to manage with maximum efficiency the factors of production.

Key words: - *production cost, direct and indirect cost, unit cost, marginal cost.*

Introducere

Alegerea producătorului, asumarea răspunderii întreprinzătorului de a susţine oferta de bunuri se întemeiază pe date economice, pe informaţii contabile şi pe evaluări despre cantităţile produse şi despre costurile lor. Astfel, costul reprezintă un criteriu şi un instrument de comparare în alegerea variantei de producţie şi de consum atunci când este vorba de materii prime, maşini, utilaje, instalaţii, angajare de salariaţi, ca şi în cazul aprovizionării cu alimente, efectuării de excursii, vizionării de spectacole etc.

În linii generale, consumul de resurse este reflectat de două noţiuni distincte: „cost" şi „cheltuială". Dacă în ceea ce priveşte determinarea cheltuielilor în literatura de specialitate autohtonă şi în legislaţia contabilă se regăsesc definiţii clare, situaţie care derivă şi din caracterul obligatoriu al desfăşurării contabilităţii financiare, în ceea ce priveşte noţiunea de „cost" în teoria şi practica economică părerile cu privire la semnificaţia şi conţinutul economic al acesteia sunt mult mai eterogene.

Scopul cercetării este de a elucida în măsura posibilităţilor metodologiile principale de determinare a costului de producţie, trăsăturile specifice, de a stabili formele de calcul, analiză şi înregistrare din trecut care pot fi de real folos si în zilele noastre, precum şi de a elabora recomandări vizând fundamentarea economică a costului de producţie în cadrul Combinatului de panificaţie S.A. „CahulPan".

În această ordine de idei, în articolul respectiv, se evidențiază diferența metodologiei de calculației și înregistrare a costurilor de producție între Republica Moldova și România, realizată în baza întreprinderii S.A. „CahulPan".

Metodologia cercetării

La realizarea studiului respectiv, în dependență de particularitățile cercetării și a specificului domeniului de cercetare, au fost utilizate următoarele metode: - *unitatea inducției-deducție; abstracția științifică; unitatea dintre analiză și sinteză.*

Conținut și rezultate

În economia de piaţă, costul constituie un instrument economic extrem de util în fundamentarea şi adoptarea deciziilor privind alocarea resurselor, volumul şi structura producţiei, mărirea sau restrângerea ofertei de mărfuri, inovarea tehnologică etc. Atunci când efectele sau rezultatele variantelor de activitate sunt egale, criteriul de alegere a variantei optime îl reprezintă nivelul mai scăzut al costului.

Noţiunea de cost provine, din punct de vedere etimologic, de la verbul de origine latină „constare", care înseamnă a stabili, a fixa. Ulterior sensul s-a modificat, conturându-se noţiunea de „costa", semnificând consumul ocazionat de producerea unui obiect. Apoi, s-a ajuns la noţiunea de „cost", folosită în acelaşi sens, în literatura de specialitate din ţară şi străinătate. Semnificaţia şi definiţiile noţiunii de cost s-au modificat în timp, pe măsura evoluţiei ştiinţelor microeconomice.

Pe parcursul dezvoltării practicii și teoriei economice sau evidențiat o serie de concepte referitor la conținutul economic și structura costului de producție. Astfel, școala economică socialistă afirmă că preţul de cost constă doar dintr-o parte a valorii mărfii. *K. Marx* a susţinut că preţul de cost este acea parte a valorii care îl costă pe întreprinzător şi care se măsoară prin cheltuiala de capital constant şi prin cea de capital variabil.

John M. Keynes [2, p. 127] face distincţie între costul factorial (contravaloarea serviciilor curente aduse întreprinzătorului de către factorii de producţie) şi costul de întrebuinţare (plăţile către alţi întreprinzători pentru achiziţiile făcute de la ei, împreună cu sacrificiul pe care-l face folosind echipamentul şi producând bunuri).

Heyne [3, p. 206] defineşte costul drept „*costul şansei, care include nu numai plăţile făcute de organizaţia de afaceri către terţi pentru mărfurile şi serviciile de care beneficiază, dar şi valoarea implicită a oricărui bun – forţă de muncă, teren, capital – pe care firma şi-l livrează ei însăşi*".

În prezent există, circulă şi se confruntă mai toate punctele de vedere formulate în diferite perioade istorice, respectiv în sistemele de gândire. Ca rezultat al analizelor multiplelelor puncte de vedere existente, am ajuns la concluzia că costurile pot fi definite astfel: -*sunt consumuri de resurse, trecute, prezente,*

viitoare; care crează noi valori de utilizare, fiind corelate, pe baza principiului cauzalităţii, cu performanţele rezultate în urma transferului acestor valori la consumato.

Având în vedere cele expuse mai sus, se poate de evidenţiat principalele funcţii ale costului, care în opinia economistului N. Dobrotă [2, p. 129] se repartizează astfel.

➢ ***Măsurare a cheltuielilor*** necesare obţinerii producţiei şi a corelaţiilor ce pot apărea între eforturi – costuri şi efecte - bunuri produse. Prin acesta funcţie, costul îşi manifestă caracterul de important indicator economic calitativ.

➢ ***Funcţia de cercetare – dezvoltarea*** costului constă în aceea ca noile tehnologii şi noile produse apar ca efect al cheltuielilor de cercetare. Cu cât raportul dintre tehnologiile noi şi costuri este mai mare, cu atât funcţia respectivă se manifestă mai pregnant.

➢ ***Funcţia de producţie*** a costurilor se referă la faptul că acestea joacă un rol important în realizarea concepţiei constructive şi tehnologice pe baza inovărilor şi invenţiilor.

➢ ***Funcţia de personal*** presupune compararea costurilor cu pregătirea, perfecţionarea şi cu motivaţia în muncă, pe de o parte, cu sporirea productivităţii muncii şi ridicarea calităţii bunurilor, pe de alta.

➢ ***Funcţia comercială*** evidenţiază efectul benefic al cheltuielilor făcute cu livrarea la timp a bunurilor şi asigurarea pieţelor de desfacere.

➢ ***Funcţia financiar – contabilă*** arată costurile necesare asigurării fondurilor băneşti, în mărimea şi structura corespunzătoare unei activităţi rentabile.

➢ ***Funcţia de optimizare*** presupune asigurare şi determinarea costului cel mai mic ce revine unui nivel maxim al producţiei.

➢ ***Funcţia de control şi de reglare*** este cea prin care se evidenţiază modul de fundamentare a deciziilor de politică economică prin care se dirijează consumul de resurse.

Una dintre sarcinile principale ale teoriei costurilor o constituie explicarea şi definirea noţiunilor folosite în strictă concordanţă cu conţinutul lor. Astfel, noţiunile de *consum* şi *cheltuială* prezintă o importanţă deosebită pentru delimitarea tipurilor de costuri de producţie. Deosebirea acestor două categorii de noţiuni variază în viziunile contabile din România şi Republica Moldova, deoarece în România la baza formării costului de producţie se află numai noţiunea de cheltuială, conform Cadrului general al I.A.S.B. si O.M.F.P nr. 3055/2009 [5, p. 14], cheltuielile reprezintă diminuări ale beneficiilor înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii acestora sau creşteri ale datoriilor care se concretizează în reduceri de capital propriu, altele decât cele rezultate din distribuiri către acţionari. Ele având un caracter foarte diferenţiat, neomogen, fiind clasificate după diverse criterii.

În Republica Moldova în condiţiile noului sistem contabil semnificaţia noţiunilor „*consumuri*" şi „*cheltuieli*" nu coincide, astfel, conform SNC 3 [6], ***consumurile*** reprezintă resursele utilizate pentru fabricarea produselor sau prestarea serviciilor în scopul obţinerii unui venit, iar ***cheltuielile*** – toate cheltuielile şi pierderile întreprinderii rezultate în urma desfăşurării activităţii economico-financiare a întreprinderii. Prin urmare, noţiunea de „*cheltuială*" nu este sinonimă cu cea de „*consum*", deoarece sfera folosirii noţiunii de „*cheltuială*" este mult mai largă decât acea a „*consumului*". De regulă consumul este echivalentul unei utilizări de resurse, spre deosebire de cheltuială care este generată de o plată sau o datorie.

Diversitatea formelor concrete de organizare a contabilităţii manageriale este determinată de structurile organizatorice ale întreprinderii, de mecanismul de conducere internă a acesteia, de competenţa administratorilor, precum şi de necesităţile acestora în informaţii manageriale.

După tipul de conexiune între contabilitatea managerială şi cea financiară în teoria şi practica modernă a contabilităţii manageriale, se confruntă două concepţii de organizare a contabilităţii manageriale:

♦ **Concepţia monistă (integralistă, unicelulară)** - organizarea contabilităţii manageriale într-un sistem conectat, integrat cu contabilitatea financiară, realizându-se un singur circuit informaţional contabil, specifică întreprinderilor industriale din SUA, Marea Britanie, Canada, *Republica Moldova*.

♦ **Concepţia dualistă (autonomă, închisă)** – organizarea contabilităţii manageriale într-un circuit complet autonom faţă de contabilitatea financiară, specifică pentru Belgia, Franţa, *România,* etc.

Concepţia reformei contabilităţii în Republica Moldova precede divizarea ei în contabilitate financiară şi contabilitate managerială. O asemenea divizare solicită restructurarea organizatorică şi metodologică semnificativă a sistemului contabil în întregime cu evidenţierea scopurilor fiecărei părţi componente. Trebuie de menţionat că la momentul actual, întreprinderile din Republica Moldova practică o contabilitatea integrată. În acest caz, informaţiile contabilităţii manageriale sunt preluate, cel mai frecvent, sub formă de situaţii de calcule şi rapoarte. De altfel, explozia informaticii şi diversificarea structurilor de tip

baze de date orientează organizarea contabilităţii firmei către modelul contabilităţii integrate, managerii gestionând propria bază de date în funcţie de interesul decizional.

Pentru o exemplificare a celor expuse mai sus, în continuare, se va realza o analiza a calculației și înregistrării contabile a costurilor de producție pentru întreprinderea S.A. „CahulPan”.

S.A. „CahulPan” aşa cum o cunoaştem noi astăzi a evoluat de la o mică brutărie. Astfel, în anul 1946 pe baza unei mici brutării locale a fost organizată fabrica de pâine cu un singur cuptor, a cărei capacitate era de 10 tone pe zi. În prezent S.A. „CahulPan” este axată pe următoarele produse şi activităţi:

- ✓ *pâine şi produse de panificaţie, patiserie;*
- ✓ *apă minerală şi băuturi gazoase;*
- ✓ *activitate de comerţ; servicii; servicii de arendă.*

Datorită experienţei bogate în acest domeniu combinatul produce în prezent o gamă sortimentală variată de produse de: circa 35 feluri de pâine şi produse de panificaţie de exemplu: pâine “Deosebită”, pâine albă pe vatră din făină de grâu”, pâine “Cahuleanca”, pâine “Din soie”, diverse feluri de colaci, franzele: “Steluţa”, “Ineluş” etc.; circa 10 feluri de covrigi şi covrigei: “Cu mac”, “micuţa cu mac”, “Prichindel”, “Măcuşor”, “Covrigei de cozonac” etc. ;10 feluri pesmeţi: “Speciali”, “Cu stafide”, “Cu susan”, “Cu mac”, “Cu lămâie”, “Cu vanilie” etc.; 8 feluri turte dulci: “Cu cacao”, “Cahul”, “Cu mac”, “Zmeură” etc.; 5 feluri de biscuiţi: “Zaharoşi”, “De casă”, “De ovăz şi fructe; 35 feluri de torturi, rulade, prăjituri, checuri; circa 6 feluri de paste făinoase.

Întreprinderea supusă analizei în cadrul acestei lucrări, este una dintre întreprinderile care încă mai aplică o metodă clasică pentru calculaţia costurilor, respectiv metoda globală. In acest sens, o atenţie deosebită s-a încercat să se acorde noii problematici a producţiei, în contextul economiei moderne, care determină apariţia unor limite ale metodelor clasice de calculaţie a costurilor si care pun sub semn de îndoială actualitatea si utilitatea informaţiilor furnizate de costurile determinate pe baza lor.

Ca urmare a acestui fapt, am propus pentru calculaţia costurilor alegerea unor metode de calculaţie orientate spre managementul costurilor, care să permită conducerii firmei să vadă clar și să aprecieze just rezultatele activităţii desfăşurate, pentru a adopta decizii corecte în scopul îndeplinirii optime a obiectivelor din bugete, de remediere si de prevenire a abaterilor, nu numai de constatare (cazul metodelor clasice), de multe ori tardivă, a evenimentelor trecute, fapt ce face să scadă cu mult valoarea informaţiei. Accentul s-a pus pe prezentarea unor argumente care să susţină calitatea costurilor determinate prin aceste metode. In acest context, costurile devin instrumente importante ale conducerii întreprinderilor în fundamentarea deciziilor, venind, astfel, în sprijinul unui control de gestiune coerent.

La combinatul de panificaţie SA „Cahul Pan”, după cum am menţionat se utilizează metoda globală de calcul a costului de producţie la produsele de panificaţie, totuşi în anumite perioade de timp pentru a evalua anumiţi indicatori în cadrul combinatului se mai utilizează şi ***metoda direct – costing*** pentru evaluarea costurilor de producţie. Concepţia de bază a acestei metode constă în fundamentarea calculării costului de producţie numai pe baza cheltuielilor variabile.

Din acest motiv, ele se programează și se urmăresc global sau în raport cu un număr redus de locuri de cheltuieli sau centre de responsabilitate și nu se includ în costul fiecărui produs, ci se deduc direct din rezultatele financiare brute. In aceste condiţii, nici stocurile de producţie în curs de execuţie și produse finite existente la sfârşitul perioadei de gestiune nu sunt afectate de cheltuielile fixe, ci ele sunt evaluate numai la nivelul cheltuielilor variabile. *Costul variabil unitar* se calculează, prin raportarea cheltuielilor variabile totale la cantitatea de producţie finită obţinută.

La SA „Cahul Pan”, utilizarea metodei direct-costing, pentru produsele de panificaţie analizate se poate de realizat în felul următor.

Tabelul 1. Centralizarea datelor necesare pentru aplicarea metodei direct – costing

Nr.	**Indicatori de calcul**	**Pâine de grâu c. 1 0.55 P1**	**Pâine de grâu p. v. 2c 0.5 P2**
1.	Volumul producţiei (**Q**), tone	824,6	348,1
2.	Preţ de vânzare (**pu**), lei/ kg	3,29	2,29
3.	Costuri fixe (**GF**), mii lei	303,8	92,2
4.	Costuri variabile (**CV**), mii lei	2160,8	633,3

Sursa: Elaborat de autor conform datelor din rapoartele financiare ale întreprinderii.

Prin metoda direct-costing nu se urmăreşte în primul rând determinarea costului unitar pe fiecare produs în parte, ci calcularea şi analiza rentabilităţii totale, la nivelul întregii întreprinderi. Pe fiecare produs în parte se calculează numai *contribuţia brută la profit* sau profitul brut sau, aşa cum se mai numeşte în literatura de specialitate, marja sau contribuţia de acoperire etc. Contribuţia brută unitară la profit se calculează ca diferenţă între preţul de vânzare unitar şi costul unitar calculat în funcţie de cheltuielile variabile, etapele de calcul a contribuţiei brute unitare, a punctului de echilibru şi a altor indicatori sunt prezentate în tabelul următor.

Tabelul 2. Calculaţia contribuţiei brute şi unitare la produsele de panificaţie

Indicatori şi etape de calcul	**Pâine de grâu c. 1 0.55 P1**	**Pâine de grâu p. v. 2c 0.5 P2**
Determinarea cifrei de afaceri totale, mii lei: $CA_{tot} = CA_{p1} + CA_{p2}$	CA_{p1} = 824,6 * 3,29 =2712,9	CA_{p2} = 348,1 * 2,29 =797,1
Calcularea chelt. variabile unitare, lei: $CV_u = \frac{CV}{Q}$	$CV_{u\ p1} = \frac{2160,8}{824,6}$ = 2,62	$CV_{u\ p2} = \frac{633,3}{348,1}$ = 1,82
Determ. contribuţiei brute la profit, mii lei: $CB = CA - CV$; $CB_{tot} = \sum CB_i$	CB_{p1} = 2712,9 – 2160,8 = 552,1	CB_{p2} = 797,1 – 633,3 = 163,8
	CB_{tot} = 552,1 + 163,8 = 715,9	
Determ. contribuţia brută unitară, lei / kg: $cbu = \frac{CB}{Q}$	$cbu_{p1} = \frac{552,1}{824,6}$ = 0,67	$cbu_{p2} = \frac{163,8}{348,1}$ = 0,47
	cbu_{tot} = 0,67 + 0,47 = 1,14	
Determ. punctului de echilibru, kg.: $q_e = \frac{CF}{cbu}$, $cbu = CB_{tot} / \sum Q$	cbu = 715,9 / 1172,7 = 0,6 q_e = 396 / 0,6 = 660	
Det. punct. de echil. p/n fiecare prod, kg.: $q_{ei} = CF_i / cbu_i$	q_{ep1} = 303,655 / 0,67 = 454	q_{e2} = 90,09 / 0,47 = 192
$CF_i = CB_i$ * CF/ la 1 leu CB	CF_{p1} = 552,1 * 0,55 = 303,655	CF_{p2} = 163,8 * 0,55 = 90,09
CF/ la 1 leu CB = CF / CB_{tot}	CF/ la 1 leu CB = 396 / 715,9 = 0,55	

Sursa: Elaborat de autor conform datelor tabelului 1. şi rapoartele financiare ale întreprinderii.

Unitatea trebuie să producă 660 kg de produse de panificaţie pentru a avea profit nul. Orice unitate de produs fabricată şi vândută suplimentar peste această cantitate va influenţa rezultatul total cu 0,67 lei pentru „Pâine de grâu c. 1 0.55” şi 0,47 lei pentru „Pâine de grâu p. v. 2c 0.5”, adică diferenţa dintre preţul de vânzare şi costul variabil unitar, adică cu contribuţia brută unitară la profit. Deoarece întreprinderea fabrică şi vinde mai multe produse, deci are o producţie eterogenă este necesar să se determine punctul de echilibru pentru fiecare produs în parte. Acesta se determină luând ca bază cheltuielile fixe la 1 leu contribuţie brută totală la profit, care pentru produsele de panificaţiei este egală cu 0,55. Acest mod are în vedere raţionamentul potrivit căruia, în punctul de echilibru, toate cheltuielile trebuie să fie acoperite integral din veniturile încasate, astfel încât întreprinderea să nu obţină profit, nici pierdere. Utilizarea diferitor metode de calcul a costului influenţează în mod diferit şi asupra modului de întocmire şi prezentare a raportului privind rezultatele financiare. În acest scop se centralizează următoare date în tabelul ce urmează.

Tabelul 3. Centralizarea datelor necesare pentru întocmirea raportului financiar

Nr.	**Indicatori de calcul**	**Anul de gestiune 2019**
1.	Volumul producţiei, tone	1172,7
2.	Volumul vânzărilor, tone	1172,7
3.	Consumuri de producţie	
	a) Consumuri directe de materiale, mii lei	1821,6
	b) Consumuri directe privind retribuirea muncii, mii	487

	lei	
	c) Consumuri indirecte de producţie variabile, mii lei	227,85
	d) Consumuri indirecte de producţie constante, mii lei	408,85
4.	Cheltuieli comerciale variabile, mii lei	15,5
5.	Cheltuieli generale şi administrative, mii lei	
	a) variabile	208,7
	b) constante	20,55
6.	Venitul din vânzări, mii lei	3064,1

Sursa: Elaborat de autor conform datelor din rapoartele financiare ale întreprinderii.

Astfel, raportul privind rezultatele financiare întocmit în cazul utilizării metodei tradiţionale este o formă mai răspândită, completată conform prevederilor legale şi destinată tuturor categoriilor de utilizatori. Iar raportul privind rezultatele financiare întocmit în cazul utilizării metodei direct - cost este o formă rară şi reprezintă un raport intern destinat doar administraţiei întreprinderii. Prezentarea sintetică a raportului privind rezultatele financiare ale SA „Cahul Pan" în raport cu produsele de panificaţie analizate, prin utilizarea metodei tradiţionale şi direct – costing se efectuează în tabelul 4.

Tabelul 4. Prezentarea sintetică a raportului financiar

Nr.	Indicatori de calcul	Anul de gestiune 2019
	Raportul privind rezultatele financiare după metoda „Direct-cost"	
1.	**Venitul din vânzări, mii lei**	**3064,1**
2.	**Costul vânzărilor, mii lei**	**2536,45**
3.	Cheltuieli operaţionale variabile: (a+b+c)	224,2
	a) Cheltuieli comerciale variabile, mii lei	15,5
	b) Cheltuieli generale şi administrative variabile, mii lei	208,7
	c) Cheltuieli operaţionale variabile, mii lei	-
4.	**Venit marginal, mii lei**	**303,45**
5.	Consumuri constante si cheltuieli operaţionale: (a+b+c+d)	429,4
	a) Consumuri indirecte de producţie constante, mii lei	408,85
	b) Cheltuieli comerciale constante, mii lei	-
	c) Cheltuieli generale şi administrative constante, mii lei	20,55
	d) Cheltuieli operaţionale constante, mii lei	-
6.	**Rezultatul operaţional:** (4 - 5)	**(125,95)**
	Raportul privind rezultatele financiare după metoda „Tradiţională"	
1.	Venitul din vânzări, mii lei	3064,1
2.	Costul vânzărilor, mii lei	2945,3
3.	**Profit brut:** (1 – 2), mii lei	**118,8**
4.	Alte venituri operaţionale, mii lei	**-**
5.	Cheltuieli comerciale, mii lei	15,5
6.	Cheltuieli generale şi administrative, mii lei	229,25
7.	Cheltuieli operaţionale, mii lei	-
8.	**Rezultatul operaţional:** (3+4-5-6-7)	**(125,95)**

Sursa: Elaborat de autor conform datelor din rapoartele financiare ale întreprinderii.

Discuții

Ca rezultat al analizei tabelelor sus menționate sau identificat atît avantaje cît și dezavantaje a utilizării metodei „Direct-cost", la calculația și evidența costurilor de producție, pentru întreprinderile de producție din Republica Moldova.

Avantajele metodei „Direct-cost":

- permite constatarea raportului între consumuri şi volumul producerii;
- simplifică operaţiile de calculare a costurilor, prin faptul ca renunţă la repartizarea consumurilor indirecte de producţie constante, care se suportă în totalitatea lor din venitul marginal;

- permite cunoaşterea gradului de participare a fiecărui produs la obţinerea profitului şi în ce măsura este sau nu rentabilă fabricarea lui; asigură cele mai relevante şi exacte informaţii pentru fundamentarea deciziilor pe termen scurt;
- uşurează şi creează condiţiile necesare bunei desfăşurări a muncii de analiză a activităţii economice, prin separarea consumurilor variabile de consumurile constante şi urmărirea acestora în toată complexitatea lor.

Dezavantajele metodei „Direct-cost":

- dificultatea separării consumurilor constante de consumurile variabile;
- evaluarea stocurilor la cost variabil se loveşte de restricţii fiscale, care impun ca în contabilitatea financiara stocurile sa fie evaluate la cost total. Aceasta presupune ca informaţia privind costurile variabile să fie supusă unor corecţii pentru a putea fi utilizată în contabilitatea financiară şi admisă de fiscalitate.

Concluzii

În prezentul articol s-a abordat posibilitatea utilizării de către întreprinderile din Republica Moldova a metodei tradiţionale de calcul a costurilor în condiţiile majorării permanente a preţurilor .

În acelaşi timp experienţa altor ţări arată, că cucerirea şi păstrarea pieţelor de desfacere a produselor este posibilă şi în cazul vânzării lor la preţuri optimale (care acoperă consumurile) şi obţinerii profitului optimal din urma sporirii volumului vânzărilor.

În condiţiile ţării noastre, aplicarea metodei „Direct-cost", cu toate avantajele pe care le prezintă, necesită atât luarea unor măsuri de adaptare la specificul întreprinderilor din Republica Moldova, cât şi reglementarea prin acte normative a unor aspecte impuse de planificarea, evidenţa şi urmărirea costurilor.

Pentru SA „Cahul Pan" este binevenit să se aplice şi **Metoda ABC (Activity-Based Costing)**, deoarece prezintă o serie de avantaje şi posibilităţi cum ar fi: permite companiei să înţeleagă, mai clar, în ce mod şi pe ce activitate / produs se realizează profit; presupune identificarea tuturor activităţilor specifice unui produs sau serviciu şi repartizarea cheltuielilor aferente realizării lor cu o mai mare acurateţe decât în metodele tradiţionale de contabilitate.

În vederea reducerii costului, SA „Cahul Pan" trebuie să caute şi să găsească rezervele de reducere a consumurilor de factori de producţie, să acţioneze simultan în toate compartimentele întreprinderii, asupra tuturor factorilor producţie, în toate fazele activităţii economice şi să aplice măsurile posibile de diminuare a costurilor în concordanţă cu exigenţele competiţiei impusă de piaţă.

Reducerea costului de producţie trebuie să aibă loc fără influenţe negative asupra calităţii bunurilor materiale şi serviciilor, ci, dimpotrivă, concomitent trebuie să se asigure un spor de calitate. Reducerea costurilor pe seama reducerii calităţii este anti economică. Totodată, tendinţa generală impusă de concurenta pe piaţă este ca bunurile economice să încorporeze în costurile lor cât mai putină materie primă, munca de înaltă calificare şi să fie obţinute cu cea mai modernă tehnologie.

Micşorarea costurilor necesită ridicarea nivelului de calificare a lucrătorilor, perfecţionarea echipamentelor tehnice de producţie, a tehnologiilor de fabricaţie, a activităţii de administrare, de gestiune şi conducere, stimulare materială, creşterea productivităţii etc. Costurile de producţie sunt influenţate de factori interni, dependenţi de activitatea întreprinderii, şi de factori externi, independenţi de activitatea acestuia. Printre factorii externi care inf1uenţează costurile sunt: preţurile de cumpărare ale factorilor de producţie şi preţurile de vânzare ale mărfurilor. Activitatea SA „Cahul Pan" trebuie să se concentreze asupra următoarelor căi de reducere a costurilor:

- reducerea consumurilor de materii prime, materiale, combustibil şi apă;
- reducerea cheltuielilor salariale pe unitatea de produs;
- folosirea deplină a capacităţilor de producţie şi a spaţiilor de producţie;
- dimensionarea optimă a cheltuielilor de dezvoltare; reducerea cheltuielilor administrativ-gospodăreşti;
- micşorarea preţurilor de desfacere; dimensionarea optimă a cheltuielilor cu reclama.

Referinţe bibliografice:

1. Claude J., Christian L., Dictionaire des sciences économiques. Presses Universitaires de France, 2001, p. 1023.
2. Dobrotă Niţă. Economie politică, Ed. Economică, 1997, p. 127.
3. Heyne P. Modul economic de gândire – mersul economiei de piaţă, Ed. Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1991, p. 206.

4. Olariu, C. - Costul şi calculaţia costului, E.D.P., 1977, p. 27-31.
5. Oana Mihai „Contabilitatea de gestiune I”, note de curs, Galaţi 2011, p.14.
6. http://moldauditing.md/ro/page/snc-3-componenta-consumurilor-si-cheltuielilor-intreprinderii.
7. https://www.contabilsef.md/ro-snc-3-componen-a-consumurilor-i-cheltuielilor-treprinderii-ru-3-43899/.