CZU: 657.47:005.53:658.15 **https://doi.org/10.59295/mpdnwe2024.37**

THE IMPACT OF COST INFORMATION ON MANAGERIAL DECISIONS

LUȘMANSCHI Galina
Moldova State University, Chisinau, Republic of Moldova
galina.lusmanschi@usm.md
ORCID iD: 0000-0001-7037-1710
Maria BOGOI
Moldova State University, Chisinau, Republic of Moldova
tinevschi@mail.ru
ORCID iD: 0000-0003-3393-104X
Lucia MOROȘAN-DĂNILĂ
Universitatea Stefan cel Mare din Suceava, România
lucia.danila@usm.ro
ORCID ID https://orcid.org/0000-0001-6588-989X
Natalia APETRII
Moldova State University, Chisinau, Republic of Moldova
natalia.apetrii@usm.md
ORCID iD: 0000-0001-7037-1710

Purpose of the article: The results of the enterprise's activity depend on the continuous sequence of taken decisions, which have an effect on its activity. In the process of making managerial decisions, it is important to have information about costs, which leads to the choice of action courses in order to maximize profit. As an integral part of management accounting, cost accounting must provide operational and useful information in the decision-making process, starting with the composition of production costs and ending with the preparation of management reports.

Methodology: The study draws on the principles of management accounting, particularly focusing on cost accounting practices. It explores how detailed cost information, from the breakdown of production expenses to the generation of management reports, influences managerial choices.

Originality: This article provides a practical insight into how cost accounting serves as a vital tool for managers. It underlines the necessity of integrating cost information into the broader management accounting framework to support strategic decision-making, with a focus on profitability.

Keywords: Management accounting, production costs, relevant costs, irrelevant costs, managerial decisions, management reports.

IMPACTUL INFORMAȚIILOR DESPRE COSTURI ASUPRA DECIZIILOR MANAGERIALE

Introducere

Parte importantă a activității unei entități, procesul decizional presupune un consum de elemente materiale, informaționale și umane [5]. Efectele deciziilor adoptate se concretizează în beneficii sau pierderi pentru entitate. Deciziile manageriale se bazează, în special, pe informațiile oferite de contabilitatea costurilor de producție. Acestea, împreună cu calculația costului produselor fabricate, fac parte din contabilitatea de gestiune și au rolul de a furniza informații relevante și operative pentru susținerea procesului decizional. O varietate de utilizatori utilizează aceste informații pentru a fundamenta deciziile manageriale, precum: identificarea produselor care vor continua să fie fabricate sau

a celor a căror producție ar trebui suspendată, planificarea sortimentului de produse fabricate, prognozarea volumului de producție și evaluarea rezultatelor activității pe diferite centre de responsabilitate.

Calitatea deciziilor manageriale depinde semnificativ de nivelul de dezvoltare a contabilității de gestiune, care ar trebui să ofere nu doar un calcul exact al costurilor, ci și o reprezentare fidelă a situației interne prin crearea și controlul bugetelor, precum și prin stabilirea responsabilităților pentru îndeplinirea acestora, monitorizarea și evaluarea performanțelor. În acest context, informațiile de tip cost capătă un rol tot mai important în procesul decizional.

La momentul actual, modul de contabilizare a costurilor de producție, în Republica Moldova, este reglementat sub aspect general de Indicațiile medodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor [2] şi SNC „Stocuri" [6]. În acelați timp, divizarea contabilităţii în financiară şi de gestiune este reglementată de Legea contabilităţii și raportării financiare [3].

În acest cadru, contabilitatea costurilor funcționează atât ca un instrument informativ, oferind date utile despre costuri și rezultate pentru diverse centre de responsabilitate, cât și ca un instrument de gestionare, ajutând la menținerea unui nivel optim de activitate. Prin urmare, informațiile de tip cost joacă un rol semnificativ în procesul decizional, iar calitatea acestora influențează considerabil continuitatea activității entității prin obținerea de beneficii viitoare.

În prezent, entitățile din țara noastră folosesc în prealabil metode învechite de evidență a costurilor și calculație a costului produselor fabricate. În justificarea deciziilor legate de costuri, considerăm adecvată utilizarea metodelor moderne, precum metoda costurilor parţiale „*direct-costing*" şi a informaţiei privind costurile relevante, cu scopul determinării care alternative contribuie cel mai mult la obţinerea profiturilor sau generează cele mai mici costuri.

Prin prezentul studiu, s-a încercat să se evidențieze rolul pe care îl dețin informațiile de tip cost și utilitatea acestora în adoptarea deciziilor manageriale, și anume determinarea preţului la produsele fabricate și acceptarea sau respingerea unor comenzi speciale.

Materiale și metode

Suportul informațional al acestei lucrări îl constituie cercetările autorilor din străinătate în domeniul contabilității de gestiune și reglementările naționale din Republica Moldova în domeniul contabilității. În procesul cercetării, s-a aplicat metoda universală a dialecticii şi procedeele acesteia, precum: analiza şi sinteza, deducţia şi inducţia, precum şi metodele inerente disciplinelor economice: observarea, compararea, selectarea şi gruparea.

Rezultate și discuții

Conform opiniei cercetătorilor americani B.E. Needles, H.R. Anderson și J.C. Caldwell, procesul decizional managerial poate fi împărțit în cinci etape [4, p.1131]. Prima etapă a acestui proces constă în identificarea problemei. În etapa a doua, se identifică toate variantele rezonabile de acţiune, care vor rezolva problema sau vor răspunde unei nevoi. În etapa a treia, se efectuiază o analiză completă a fiecărei acţiuni, indicând costul total al acesteia, economiile de costuri sau efectele financiare ale acesteia. Pentru fiecare alternativă, sunt necesare diferite informaţii privind costurile. În etapa a patra, după studierea informaţiilor colectate şi organizate într-o formă logică, managementul selectează cel mai bun curs de acţiune. În etapa a cincea, după ce decizia a fost luată, se întocmeşte un raport post decizional pentru a oferi managementului informaţii despre rezultatele deciziei.

Dacă problema totuși persistă, procesul decizional se reia de la început. În cazul cînd soluția adoptată a rezolvat problema, procesul decizional se consideră încheiat. În demersul pe care-l presupune procesul deciziei manageriale, atunci când se pune problema analizei efectelor fiecărei alternative asupra

faptelor economice, în general, pentru fiecare alternativă este nevoie de diferite informaţii de tip cost.

O dificultate în acest context constă în selectarea exclusiv a informațiilor relevante pentru procesul de luare a deciziilor manageriale. Astfel, este important să se distingă informațiile relevante de cele irelevante și să se analizeze impactul acestora asupra rezultatelor deciziilor, luând în considerare specificul procesului de producție.

În conformitate cu prevederile Legii contabilității și raportării financiare, una dintre caracteristicile calitative fundamentale ale informației contabile este relevanța, conform cărea, informațiile trebuie să fie importante pentru utilizatori, să-i ajute să evalueze evenimentele trecute, prezente sau viitoare, să confirme sau să corecteze evaluările anterioare ale acestora [3].

Economistul Cristea H. consideră că, în luarea deciziilor manageriale, costul este cel mai des întâlnit, fiind un factor de bază al deciziei, dar nu toate costurile de producție stau la baza luării deciziilor, ci numai cele relevante, astfel „costurile relevante sunt acele costuri care sunt aplicabile unei decizii particulare, în sensul că ele vor avea legătură cu orice alternativă aleasă de manager" [1, p.329]. Contabilii, împreună cu managerii, trebuie să analizeze datele esențiale pentru a identifica direcția optimă în procesul de luare a deciziilor.

Suntem de acord cu opinia exprimată de Ch. Horngren, G. Foster și S. Datar, conform căreia regulile fundamentale ale informației-cheie relevante (orientate spre viitor) sunt următoarele [9, p. 469]:

1. Costurile efective pot fi utilizate ca bază pentru planificare, însă, costurile perioadelor precedente sunt nerelevante în cazul când se utilizează la adoptarea deciziilor manageriale.
2. Atunci când se compară alternativele, este esențial să se examineze diferența dintre veniturile și costurile perioadelor viitoare.
3. Nu toate costurile şi veniturile aşteptate sunt relevante. Astfel, veniturile şi costurile perioadelor viitoare aşteptate, care nu depind de alternative, sunt nerelevante.
4. Este important să se acorde o atenție specială atât factorilor calitativi, cât și celor cantitativi care nu sunt de natură financiară.

Savantul american Colin Drury descrie costurile și veniturile relevante ca fiind estimări ale costurilor și veniturilor viitoare, care variază în funcție de opțiunile diferite de acțiune [7, p. 43]. Două elemente ale acestei definiții sunt asociate cu relevanța:

1) costurile şi veniturile trebuie să aparţină perioadelor viitoare;
2) costurile şi veniturile vor varia în funcție de opțiunea de acțiune aleasă.

Costurile relevante pentru luarea deciziilor sunt cele care pot fi evitate, modificate sau eliminate parțial sau total în funcție de alegerea uneia dintre alternativele disponibile. Prin urmare, accentul trebuie pus pe perspectivele viitoare, deoarece deciziile manageriale vizează ceea ce urmează, iar trecutul nu mai poate fi influențat. De asemenea, este esențial ca costurile și veniturile asociate perioadelor viitoare să difere între opțiuni. Dacă acestea rămân neschimbate indiferent de decizia aleasă, ele nu vor afecta rezultatul deciziilor și, prin urmare, nu ar trebui luate în considerare.

Datele comune tuturor alternativelor nu au relevanță în procesul de luare a deciziilor. Informațiile esențiale sunt cele legate de costuri, venituri și cheltuieli viitoare, care variază în funcție de fiecare alternativă. Contabilul structurează aceste informații relevante pentru a identifica alternativele care maximizează profiturile sau minimizează costurile.

Potrivit savantului american Colin Drury, există trei motive principale care explică de ce contabilitatea costurilor de producție este esențială pentru obținerea informațiilor referitoare la costurile relevante [7, p. 182]:

1) În procesul de luare a deciziilor multe costuri indirecte sunt relevante, astfel, costurile indirecte variabile sunt analizate ca fiind relevante în contextul deciziilor manageriale;
2) Este necesar sistemul de informaţii care să alerteze managementul cu privire la produsele care ar putea fi nerentabile, facilitând astfel necesitatea unor analize mai aprofundate;

3) Deciziile privind alegerea produselor pentru fabricare nu sunt independente.

Conceptul de relevanță se aplică într-o varietate de situații tipice, care necesită luarea deciziilor manageriale. Formarea preţurilor sunt decizii manageriale referitoare la faptul, ce costuri trebuie incluse în preţul produselor sau serviciilor, pe care le produce (prestează) entitatea. Baza teoretică a deciziilor de formare a preţurilor este preluată din teoria economică generală, unde se explică în ce mod se stabilesc preţurile optimale de vânzare. Cunoaşterea teoriei economice reprezintă o bază pentru examinarea informaţiei despre costuri, utilizate la luarea deciziilor de formare a preţurilor.

Economiştii Ch. Horngren, G. Foster, S. Datar divizează factorii ce influenţează asupra preţului produsului în trei grupe de bază: cumpărători, concurenţi şi costurile de producție [9, p. 500].

Astfel, cumpărătorii influențează prețul unui produs prin cererea acestuia. La stabilirea prețurilor, entitățile trebuie să ia în considerare concurența, deoarece produsele concurenților pot afecta cererea și pot duce la scăderea prețului. De asemenea, costurile de producție joacă un rol important în stabilirea prețului, deoarece cu cât costurile reprezintă o pondere mai mică din preț, cu atât entitatea poate oferi o cantitate mai mare de produse pe piață. Înțelegerea structurii costurilor permite entității să stabilească un preț care să fie atractiv pentru cumpărători și să maximizeze profitul. Cu toate acestea, în procesul de stabilire a prețului, informațiile legate de costuri sunt de obicei esențiale.

Metodologia stabilirii prețurilor implică un set de reguli și principii care guvernează determinarea nivelului prețurilor, structura acestora și plasarea lor în cadrul sistemului de prețuri existent. În practica economică, există preţuri orientate spre costurile de producție, cerere şi concurenţă.

Stabilirea prețurilor pe baza costurilor de producție include tehnici de calcul ale prețurilor care se bazează pe costurile de producție, la care se adaugă o marjă de profit. Economistul Esipov V.E. clasifică metodele de formare a prețurilor în baza costurilor de producție în felul următor [8, p.278]:

1) metoda adaosului la costul complet;
2) metoda marjei asupra costului parţial.

În cadrul entităților din R. Moldova, stabilirea preţurilor la produsele fabricate se efectuează în baza costurilor de producție. Astfel, nivelul preţului rezultă din marja profitului şi suma dintre costurile directe de materiale, cu personalul, costurile indirecte de producţie, precum şi cheltuielile operaţionale.

În continuare, vom prezenta un exemplu, privind determinarea preţului prin metoda costului complet la fabricarea a 50 000 de unități de produse, în cadrul unei entități de producție (tabel 1).

Tabelul 1

Determinarea preţului de producție unitar prin metoda costului complet

Nr. crt.	Indicatori	Pentru o unitate, lei	Pentru total volumul de producție, lei
1.	Costuri de materiale	10,50	525 000
2.	Costuri cu personalul	6,20	310 000
3.	**Total costuri directe de producție**	**16,70**	**835 000**
4.	Costuri indirecte variabile	3,40	170 000
5.	Costuri indirecte constante	1,60	80 000
6.	**Total costuri indirecte**	**5,00**	**250 000**
7.	**Total costuri de producție**	**21,70**	**1 085 000**
8.	Cheltuieli ale activității operaţionale variabile	2,90	145 000
9.	Cheltuieli ale activității operaţionale constante	1,50	75 000
10.	**Total cheltuieli ale activității operaţionale**	**4,40**	**220 000**
11.	**Total costuri şi cheltuieli ale activității operaţionale**	**26,10**	**1 305 000**
12.	Marja de profit: în % în lei	 30 7,83	 30 391 500
13.	**Preţul producătorului (fără TVA)**	**33,93**	**1 696 500**

Astfel, prin stabilirea prețului, se asigură recuperarea costurilor produselor și a cheltuielilor operaționale, precum și obținerea profitului dorit. În opinia noastră, această metodă are câteva dezavantaje, printre care:

- prețul nu este corelat cu volumul vânzărilor;
- există o tendință mai mare de a se orienta spre ofertă decât spre cerere;
- există riscul ca întreaga cantitate de produse, pentru care s-au calculat costurile totale, să nu fie vândută;
- nu se valorifică avantajele posibile ale unui preț mai mare, având în vedere capacitatea de plată a consumatorilor.

O altă metodă care se bazează pe costul produselor este metoda costului parțial „direct-costing", care permite stabilirea prețului doar în funcție de costurile și cheltuielile variabile, precum și de contribuția aplicată acestora. Această contribuție este destinată să acopere, la finalul perioadei de gestiune, costurile și cheltuielile constante și să aducă profit. Având în vedere că costurile constante nu sunt direct legate de produse, conform metodei, acestea se deduc din profit la încheierea perioadei de gestiune.

Diferența dintre metoda costului complet și metoda costului parțial, pe lângă faptul că acordă o importanță diferită anumitor costuri, constă în modul în care se calculează rezultatele finale. Astfel, în cazul primei metode, se operează cu profitul brut, iar în cazul celei de-a doua metode – cu venitul marginal.

Metoda „direct-costing" oferă conducerii posibilitatea de a distinge clar între costurile de producție ce variază direct în funcție de volumul produselor fabricate și cele care rămân constante, indiferent de acest volum. Aceasta metodă urmărește abaterile în volumul producției, prețuri, costuri și capacitatea de producție pe produse, oferind o imagine relativ clară asupra eficienței activităților economice ale entității.

Relaţiile de bază folosite în metoda „diret-costing" sunt următoarele:

Venitul din vânzări – Costurile şi cheltuielile variabile = Venitul marginal.

Venitul marginal – Costurile şi cheltuielile constante = Profitul (pierderea).

Metoda „direct-costing" permite determinarea dacă volumul vânzărilor este suficient pentru a acoperi costurile constante de producție. În costul produselor fabricate se includ doar costurile variabile de producție, întrucât acestea sunt cele care sunt direct asociate cu procesul de producție.

Entitățile din Republica Moldova folosesc metoda costurilor complete la adoptarea deciziilor manageriale. Costurile parţiale, ca obiect al contabilităţii manageriale, sunt utilizate foarte rar în procesul de luare a deciziilor, deoarece modul de ţinere a contabilităţii costurilor de producție la majoritatea entităților de producție nu este capabil să furnizeze un atare tip de informaţie, condiţionată de cunoştinţele reduse ale specialiştilor, precum şi lipsa de practică în utilizarea costurilor adecvate pentru adoptarea deciziilor manageriale. Contabilitatea, la aceste entități, în mod tradiţional, acumulează şi prelucrează informaţia financiară în acord cu principiile contabile generale, fără a urmări şi separa costurile de producție variabile și cele constante, ce ar permite să fie determinate mai clar costurile de producție legate nemijlocit de produsele concrete. Astfel, informaţia privind costul complet se foloseşte atât în contabilitatea de gestiune la adoptarea deciziilor manageriale, cât şi în cea financiară la întocmirea bilanţului (costul stocului) și situației de profit și pierdere (costul vânzărilor).

Pentru exemplificare, vom relua exemplul de mai sus şi vom utiliza metoda costului parţial la determinarea preţului produselor fabricate (tabel 2).

Tabelul 2

Determinarea preţului unitar al produselor fabricate prin metoda costului parţial

Nr. crt.	Indicatori	Pentru o unitate, lei	Pentru total volumul de producţie, lei
1.	Costuri de materiale	10,50	525 000
2.	Costuri cu personalul	6,20	310 000
3.	**Total costuri directe de producţie**	**16,70**	**835 000**
4.	Costuri indirecte variabile	3,40	170 000
5.	**Total costuri de producţie variabile**	**20,10**	**1 005 000**
6.	Cheltuieli ale activităţii operaţionale variabile	2,90	145 000
7.	**Total costuri şi cheltuieli ale activităţii operaţionale variabile**	**23,00**	**1 150 000**
8.	Marja de profit: în % în lei	 30 6,90	 30 345 000
9.	**Preţul producătorului (fără TVA)**	**29,90**	**1 495 000**

În continuare, managerii din cadrul entității de producție pot ajusta procentul marjei de profit în funcție de fluctuațiile cererii de pe piață. Aplicarea metodei costului parțial le permite să monitorizeze și să gestioneze comportamentul costurilor, în funcție de volumul de producție. Creşterea venitului marginal, a volumului vânzărilor şi a profitului se asigură pe baza creşterii cantităţii producţiei fabricate. Metoda costului complet nu oferă astfel de oportunități, deoarece costul produselor include și costurile constante de producţie.

Metoda „direct-costing” este eficientă la determinarea rezultatelor potenţiale în cazul acceptării de către entitate a unei comenzi suplimentare. În acest context, se poate stabili prețul prin eliminarea costurilor nerelevante.

De multe ori, producerea unei serii suplimentare de produse poate fi justificată chiar și atunci când prețul nu acoperă toate costurile. În continuare, vom examina acceptarea de către entitatea de producție a unei comenzi suplimentare. Reluăm exemplul de mai sus şi presupunem că entitatea produce 50 000 unităţi de prosuse şi le vinde la preţul de 33,93 lei pentru o unitate. Suma costurilor şi cheltuielilor activităţii operaţionale constante la tot volumul de producție este egală cu 155 000 lei, iar a costurilor şi cheltuielilor activităţii operaţionale variabile – cu 1 150 000 lei. Astfel, costurile şi cheltuielile activităţii operaţionale variabile pe unitate constituie 23,00 lei. Suma totală a costurilor şi cheltuielilor activităţii operaţionale pe unitate constituie 26,10 lei. Entitatea are rezerve şi capacităţi de producţie suplimentare din cauza dificultăţilor de vânzare.

Presupunem că entitatea urmează să încheie un contract privind fabricarea a 40 000 unităţi de produse. Apare întrebarea, ce preţ trebuie fixat în cazul încheierii acestui contract?

În tabelul 3, este efectuată analiza costurilor şi cheltuielilor relevante. Costurile şi cheltuielile relevante includ costurile şi cheltuielile, care se pot schimba, în cazul când contractul va fi încheiat, respectiv sînt toate costurile directe şi indirecte variabile, plus costurile necesare la schimbarea procesului tehnologic, precum şi cheltuielile activităţii operaţionale variabile necesare pentru îndeplinirea contractului. Costurile și cheltuielile constante nu sunt luate în calcul, deoarece valoarea acestora nu va suferi modificări odată cu semnarea contractului. La schimbarea procesului tehnologic, costurile, în mărime de 5 000 lei, trebuie luate în considerare, deoarece ele vor apărea numai în cazul când entitatea va încheia contractul.

Tabelul 3

Costurile şi cheltuielile relevante ale entității de producție

(în caz de încheiere a contractului)

Indicatori	Suma, lei
Costuri de materiale (40 000 unități x 10,50 lei)	420 000
Costuri cu personalul (40 000 unități x 6,20 lei)	248 000
Costuri indirecte variabile (40 000 unități x 3,40)	136 000
Total costuri de producţie variabile (40 000 unități x 20,10 lei)	**804 000**
Costuri la schimbarea procesului tehnologic	5 000
Cheltuieli ale activității operaţionale variabile (40 000 unități x 2,90 lei)	**116 000**
Total costuri şi cheltuieli relevante	**925 000**

Costurile şi cheltuielile relevante totale pentru volumul de producție 40 000 unităţi constituie 925 000 lei sau 23,13 lei pentru o unitate (tabel 3). Prin urmare, 23,13 lei este preţul minim pentru o unitate. Orice ofertă de un preţ mai înalt decât 23,13 lei pentru o unitate va spori profitul entității. De exemplu, oferta de 25,50 lei pentru o unitate va aduce entității profit în mărime de 94 800 lei [(25,50 – 23,13) x 40 000]. Trebuie menţionat că costurile şi cheltuielile pe unitate de produs pot induce în eroare. În tabelul 1, s-au indicat costurile şi cheltuielile activității operaţionale totale în mărime de 26,10 lei pentru o unitate. Pornind de la faptul că costurile şi cheltuielile activității operaţionale pot constitui 26,10 lei**,** se poate presupune eronat că preţul de 25,50 lei pe unitate, după încheierea contractului, va aduce pierderi entității în mărime de 0,60 lei pentru fiecare unitate vândută. De ce această presupunere este greşită? Pentru că costurile şi cheltuielile activității operaţionale totale pe unitate includ costuri şi cheltuieli ale activității operaţionale constante, care nu vor dispărea nici în cazul încheierii contractului. Aceste costuri constante nu se referă la comanda suplimentară de 40 000 unităţi. Astfel, luând decizia referitoare la comanda suplimentară, preţul propus este necesar de comparat cu suma costurilor şi cheltuielilor activității operaţionale variabile, şi nu cu costurile şi cheltuielile activității operaţionale totale.

Deși informațiile privind costurile sunt esențiale pentru entitatea de producție în procesul decizional referitor la stabilirea prețului contractului, este important să se țină cont și de concurență, precum și de prețurile pe care aceștia le pot oferi. De exemplu, dacă entitatea ştie că concurenţii cu capacităţile de producţie neocupate planifică să propună preţul de 25,40 lei pentru o unitate, ea poate propune preţul de 25,30 lei pentru o unitate în loc de 25,50 lei şi totuşi vor avea profit în mărime de 86 800 lei [(25,30 – 23,13) x 40 000] conform acestui contract. Strategia entității de producție constă în propunerea unui preţ mai înalt decât 23,13 lei, dar mai jos decât cel al concurenţilor.

Aceasta reprezintă o situație în care capacitățile sunt inactive atât la entitatea de producție analizată, cât și la concurenții acesteia. În alte cazuri, atunci când cererea este constantă, se remarcă un deficit de capacități. În astfel de situații, prețul va crește până când piața va ajunge să-l susțină, prin consumul produsului fabricat.

Din cele expuse anterior, se poate concluziona că, în anumite situații, acceptarea unor comenzi suplimentare poate fi rațională, chiar dacă prețul acestora nu acoperă integral costurile și cheltuielile operaționale implicate. Astfel de decizii manageriale contravin abordării tradiționale care susține că prețul trebuie să fie întotdeauna determinat de costul total.

În practica financiară, stabilirea prețului folosind metoda costului parțial este dificil de realizat din cauza modului de organizare a contabilităţii financiare. Rapoartele se întocmesc avînd la bază informaţia privind volumul global al producţiei. Însă, pentru adoptarea deciziilor de preţ, este necesară informaţia referitoare la acel volum al producţiei şi vânzărilor care va fi afectat sau nu ca rezultat al deciziei adoptate. Astfel, în opinia noastră, ar fi raţional ca entitățile de producție să racordeze modul de ţinere a

contabilităţii astfel, încât să fie posibilă utilizarea metodei costului parţial pentru determinarea preţului produselor fabricate.

Utilizarea diferitelor metode de calculaţie a costului produselor fabricate influenţează nu doar asupra mărimii costului, ci şi asupra modului de prezentare a informaţiei în situaţia de profit şi pierdere. În situaţia de profit şi pierdere, prin prisma metodei costurilor complete, se determină profitul brut ca diferenţa dintre venitul din vânzări şi costul vânzărilor. Prin metoda costului parţial, în acestă situaţie financiară se determină venitul marginal (marja de contribuţie) ca diferenţa dintre venitul din vânzări şi totalitatea costurilor de producţie și cheltuielile variabile. În așa mod, poate fi elaborată o situaţie de profit şi pierdere, care va accentua rezultatul financiar obţinut ţinând cont de variabilitatea costurilor de producţie și a cheltuielilor.

În tabelul 4, se prezintă un model de Situaţie de profit şi pierdere având la bază metoda costurilor complete luând ca bază datele prezentate mai sus.

Tabelul 4

Situaţia de profit şi pierdere prin prisma metodei costului complet (extras)

Indicatori	Suma, lei
1. Venituri din vânzări	1 696 500
2. Costul vânzărilor	1 085 000
3. Profit brut (pierdere brută) (1-2)	611 500
4. Cheltuieli ale activităţii operaţionale	220 000
5. Rezultatul din activitatea operaţională: profit (pierdere) (3-4)	391 500

În continuare, la aplicarea metodei direct-costing în rândul „Costul vânzărilor”, se indică doar mărimea costurilor de producţie variabile inerente produselor fabricate, ca rezultat, costurile constante diminuează mărimea acestui indicator, în modul prezentat în tabelul 5.

Tabelul 5

Situaţia de profit şi pierdere prin prisma metodei direct-costing (extras)

Indicatori	Suma, lei
1. Venituri din vânzări	1 696 500
2. Costul vânzărilor	1 005 000
3. Cheltuieli ale activităţii operaţionale variabile	145 000
4. Venit marginal (marja de contribuţie) (1-2-3)	546 500
5. Costuri de producţie constante	80 000
6. Cheltuieli ale activităţii operaţionale constante	75 000
7. Rezultatul din activitatea operaţională: profit (pierdere) (4-5-6)	391 500

Potrivit datelor prezentate, venitul marginal reprezintă indicatorul principal ce reflectă contribuţia entităţii în acoperirea costurilor de producţie și a cheltuielilor constante. Rezultatul total obţinut coincide cu cel prezentat în tabelul 4 şi convenţional se consideră drept profit din activitatea operaţională. În exemplul de mai sus nu sunt incluse alte venituri ale activităţii operaţionale şi alte cheltuieli din activitatea operaţională, deoarece acestea, de regulă, nu sunt relevante la luarea deciziilor prin prisma metodei direct-costing. Aplicarea venitului marginal (marjei de contribuţie) la planificarea venitului din vânzări şi a costurilor şi cheltuielilor variabile permite conducerii entităţii de producţie fundamentarea deciziilor privind politicile de preţuri, sortimentul produselor fabricate, reacţionarea rapidă la schimbările survenite în procesul de producţie etc.

Prin urmare, putem conchide că aplicarea metodei direct-costing în procesul adoptării deciziilor manageriale la entităţile de producţie este favorizată de faptul că organizarea contabilităţii de gestiune nu presupune modificări esenţiale faţă de abordarea tradiţională de calculaţie a costului produselor fabricate. Pentru implementarea cu succes a acestei metode este necesară elaborarea nomenclatorului de

costuri de producție şi cheltuieli variabile şi constante, stabilirea indicatorilor ce stau la baza analizei marginale. Datorită aplicării metodei direct-costing, se diversifică posibilităţile analizei costurilor. Astfel, analizând comportamentul costurilor variabile şi constante faţă de modificările volumelor de producţie, pot fi luate decizii manageriale operative.

Concluzii

Pentru a supraviețui într-un mediu competitiv, este esențial ca managerii să identifice și să înțeleagă problemele apărute, ca o condiție prealabilă a schimbărilor strategice. Astfel, contabilitatea de gestiune joacă un rol crucial în procesul decizional strategic, evoluând de la simpla înregistrare a datelor referitoare la costurile produselor fabricate, la un instrument de susținere a deciziilor prin furnizarea de informații relevante. Demersul științific aduce în prim plan rolul contabilității de gestiune și a informației de tip cost furnizată de aceasta în adoptarea deciziilor strategice, asigurându-se astfel obținerea și utilizarea cu eficiență și eficacitate a resurselor în scopul realizării obiectivelor entității.

Pentru adoptarea deciziilor operative privind astfel de probleme, ca optimizarea profitului şi sortimentului producţiei fabricate, determinarea preţului la produsele fabricate, acceptarea sau respingerea unor comenzi speciale etc., este foarte utilă aplicarea metodei „direct-costing" şi analizei marginale. Metoda „direct-costing", ca obiect al contabilităţii de gestiune, este rar utilizată în procesul de luare a deciziilor, deoarece modul de ţinere a contabilităţii costurilor la majoritatea entităților este organizată fără separarea costurilor variabile de cele constante, ceea ce ar permite adoptarea deciziilor manageriale adecvate.

În baza celor prezentate, conchidem că rolul contabilităţii în procesul decizional constă în colectarea şi furnizarea de informaţii de tip cost corecte, oportune, exacte şi raportate într-un mod relevant pentru manageri în adoptarea deciziilor eficiente.

Referințe bibliografice:

1. Cristea H. Contabilitatea şi calculaţiile în conducerea întreprinderii. Editura „Mirton", Timişoara, 1997 – 312 p.
2. Indicații metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 233-237(4551-4555) din 22.10.2013.
3. Legea contabilității şi raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 1-6 art.22 din 05.01.2018.
4. Needles B.E., Anderson H.R., Caldwell J.C. Principiile de bază ale contabilităţii. Ediţia a V-a. Editura „Arc", Chişinău, 2000 – 1240 p.
5. Popa Liana-Elena Anica. Conducerea întreprinderii prin costuri. Editura Economică, Bucureşti, 2005 – 197 p.
6. Standardul Naţional de Contabilitate „Stocuri". În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 233-237/1533 din 22.10.2013.
7. Друри К. Управленческий учёт для бизнес решений. Издательство „ЮНИТИ-ДАНА", Москва, 2003 – 655 с.
8. Есипов В.Е. Цены и ценообразование. Издательство „Питер", Санкт-Петербург, 2004 – 560 с.
9. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учёт: 10-е издание. Пер. с англ. Издательство „Питер", Москва, 2005 – 1008 с.