

**ANALIZA ȘI APRECIEREA CORELAȚIEI DINTRE COSTURILE  
ȘI CHELTUIELILE UNEI ENTITĂȚI CONFORM SNC**  
**CORRELATION BETWEEN COMPANY'S COSTS AND EXPENSES  
ACCORDING TO THE NATIONAL ACCOUNTING STANDARDS**

**COJOCARI Ala, lector universitar,**  
**Academia de Studii Economice a Moldovei**  
*cojocari\_alla@mail.ru*  
**SAMSON Ina, studentă**  
**Academia de Studii Economice a Moldovei**  
*samson.inna@mail.ru*

**Abstract:** *In this article are examined the costs and expenses of enterprises by destination and character under new accounting legislation of the Republic of Moldova. The main goal of enterprises is to gain maximum revenues with minimum costs and expenses. The analysis of costs is a very important indicator in the company's activity process, because in this area are series of economic phenomes related to the consumption and use of production factors. Reducing production costs is a priority objective of any organization. In this way, companies use a, detailed analysis of the main categories of expenditure, which may result in costs. Expenditures and revenues of an enterprise reflects a wide range of economic and financial phenomes related essentially to the consumption and use of factors of exploitation (production): nature, labor and capital, namely the recovery of resources used. In addition, a comparative analysis regarding the profit or loss statement and the Information Note on revenues and expenses classified by nature under National Accounting Standards.*

**Keywords:** *financial statements, financial position, financial performance, costs, expenses, character, destination.*

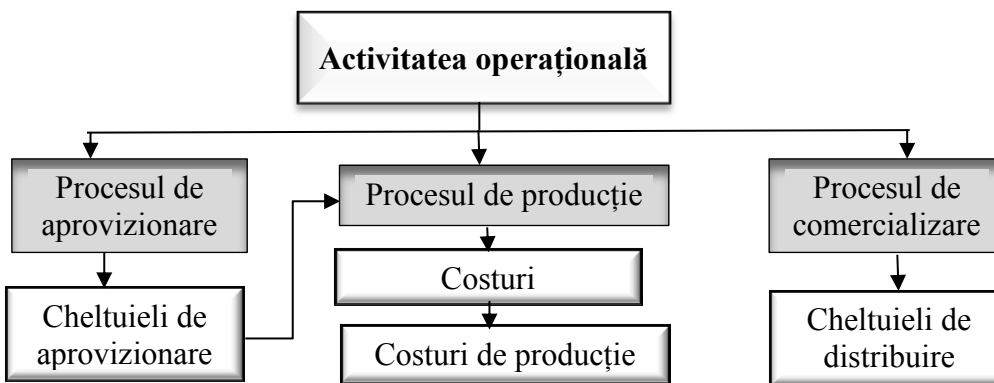
**Introducere.** În spațiul socio-economic în care activează, entitatea trebuie să-și confirme permanent viabilitatea, capacitatea de concurență și adaptare, performanța economico-financiară. Toate acestea își găsesc reflectarea în eficiența activităților care are la bază determinări cantitative și calitative ale factorilor de producție, randamente maxime ale utilizării acestora.

Problemele fundamentale cu care se confruntă fiecare entitate vizează, în principal, stabilirea și consolidarea locului pe care aceasta îl ocupă în spațiul economic concret, obiectivul major spre care se tinde, costurile implicate și șansele de realizare. În acest context, ea este determinată să se raporteze permanent la cererea de piață, trebuie să anticipeze mișcările concurenței, să-și autoevalueze resursele de care dispune și să acționeze în direcția creșterii performanțelor economice.

**Rezultatele cercetării.** Activitatea unei entități necesită, totuși cheltuieli, fiecare element al căroră având o destinație aparte.

*Cheltuielile* reprezintă valoarea resurselor utilizate de o entitate într-o anumită perioadă de timp pentru a realiza anumite performanțe și caracterizează afacerea și activitatea în întregime, servind drept informație pentru calcularea rezultatelor financiare ale acesteia. Divizarea cheltuielilor totale ale entității în costuri de producție și cheltuieli curente are o importanță pragmatică deosebită. *Costul* producției reprezintă valoarea resurselor utilizate pentru realizarea unui proces concret, ce se finalizează cu un produs marfă sau serviciu.

Fluxul costurilor și cheltuielilor totale implicate în activitatea operațională a unei entități sunt prezentate în figura 1.



**Figura 1. Generarea cheltuielilor și costurilor activității operaționale**

*Sursa: elaborare proprie*

În teoria și practica economică există mai multe criterii de clasificare a costurilor și cheltuielilor în particular:

- ✓ costurile și cheltuielile pot fi clasificate conform caracterului (naturii) acestora, acest tip de clasificare se utilizează pentru întocmirea Anexei 8, la Situațiile financiare și Cercetării statistice 5-CI „Consumurile, cheltuielile și investițiile întreprinderii”
- ✓ costurile și cheltuielile entității pot fi clasificate după destinația (funcția) acestora, în baza căreia se întocmește Situația de profit și pierdere.

Având la bază Standardele Naționale de Contabilitate (SNC) și Standardele Internaționale de Raportare Financiară (SIRF) s-a elaborat Anexa 8 „Notă informativă privind veniturile și cheltuielile clasificate după natură”, în baza căreia entitatea este obligată să prezinte informația privind clasificarea cheltuielilor și veniturilor după natură, obținute atât din activitatea operațională, cât și din alte activități.

Schimbările reformei contabilității au afectat informația reflectată în Anexa 8 a Situațiilor financiare, aceste modificări contribuie la reducerea aspectului informativ al acestuia, face ca indicatorii să fie mai greu de citit și limitați pentru efectuarea analizei. În special, indicatorul „variația stocurilor” nu se reflectă în totalitate corect deoarece include doar variația stocurilor de producție în curs de execuție și produse. Deoarece conform SNC Stocuri, stocurile includ: materiile prime și materialele de bază, materialele consumabile, obiectele de mică valoare și scurtă durată, producția în curs de execuție, produsele, mărfurile, ambalajele.

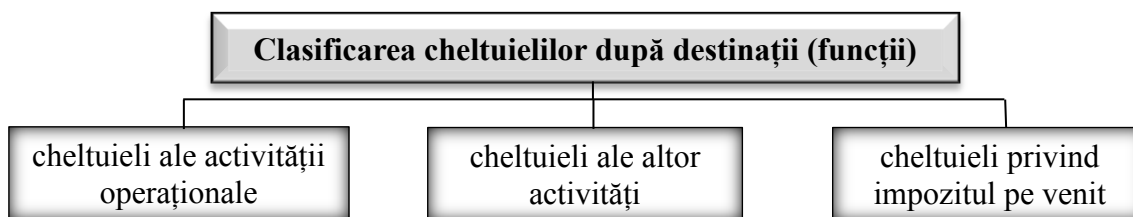
Informația poate fi preluată din Cercetarea statistică 5-CI „Consumurile, cheltuielile și investițiile întreprinderii”. Chestionarul se completează pe total entitate, inclusiv și pe subdiviziunile sale structurale. Sursa respectivă are o deosebită importanță și în furnizarea informațiilor privind analiza costurilor și cheltuielilor entității după caracterul sau natura acestora.

Regretabil este și faptul că, în situațiile financiare noi, lipsește dezvoltarea indicatorilor prezentați în situația de profit și pierdere, în particular, a veniturilor din vânzări, a costului vânzării, a cheltuielilor de distribuire, cheltuielilor administrative și a altor cheltuieli operaționale. Din această cauză, practic, este imposibilă analiza structurală a veniturilor din vânzări, precum și a profitului brut pe tipuri de activitate operațională, în baza căreia se putea determina dacă activitatea operațională este îngust specializată sau diversificată, precum și de a stabili care este principalul gen de activitate operațională.

De asemenea, este practic imposibilă, analiza cauzelor creșterii cheltuielilor de distribuire,

cheltuielilor administrative și a altor cheltuieli operaționale, în baza căreia se puteau stabili rezervele de creștere a profitului [2].

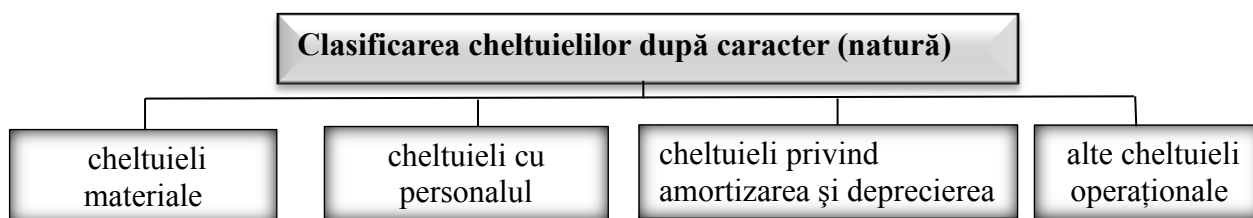
Rolul analistului financiar este unul foarte dificil pentru, că de rezultatele raportului de analiză depind o serie de procese decizionale de întreprins de către diversele categorii de utilizatori ca de exemplu: *acordarea unui credit bancar, asigurarea credibilității în fața furnizorilor și a altor parteneri contractuali, atragerea investitorilor.*



**Figura 2. Clasificarea cheltuielilor după destinații (funcții)**

*Sursa: elaborare proprie, conform [3]*

Clasificarea costurilor și cheltuielilor după natură se aplică la nivel microeconomic pentru calcularea valorii adăugate, iar la nivel macroeconomic pentru calcularea produsului intern brut, produsului intern net și a altor indicatori macroeconomici.



**Figura 3. Clasificarea cheltuielilor după caracter (natură)**

*Sursa: elaborare proprie, conform [3]*

*Costul* de producție reprezintă un indicator economic cu o largă sferă de utilizare. Calcularea lui are loc la nivelul unităților producătoare de bunuri, precum și în cele care prestează servicii. Autonomia economică și financiară a entităților impune și o activitate riguroasă de măsurare și cunoaștere permanentă a costurilor. De asemenea, costul de producție este un indicator economic cu o mare forță de oglindire a calității activității. Prin raportarea rezultatelor la costuri, se poate cunoaște eficiența folosirii resurselor alocate. Costul servește drept criteriu de fundamentare a opțiunilor și deciziilor fiecărui agent economic.

În condițiile economiei de piață, de o deosebită importanță este *minimizarea costului*, adică reducerea cheltuielilor pe unitatea de efect util.

Această cerință este impusă, *în primul rând*, de faptul că resursele economice, în general, sunt limitate, ceea ce îndeamnă la utilizarea cât mai rațională a acestora. *În al doilea rând*, minimizarea costului de producție are un rol esențial în maximizarea profitului. Mărimea acestuia se stabilește ca diferență între prețul de vânzare și costul de producție. Minimizarea costurilor se reflectă și în cadrul schimburilor economice externe. Micșorarea costului pe unitatea de produs în interiorul fiecărei țări reprezintă calea de asigurare a competitivității produselor și de realizare a unor schimburi economice eficiente pe piața internațională.

Este știut faptul că reducerea costurilor și a cheltuielilor numai cu 1% contribuie la majorarea cu mult mai mare atât a profitului brut, cât și a profitului perioadei de gestiune până la impozitare,

decât majorarea cu 1% a venitului din vânzări [1, p. 89].

Evoluția costurilor și cheltuielilor totale și modificarea acestora după structură se află prin intermediul următorului tabel analitic.

**Tabelul 1. Analiza structurii cheltuielilor entității „ALFA” SRL pe feluri de activități în dinamică**

Indicatori	Anul precedent		Anul raportat		Abaterea (+, -)	
	Suma, mii lei	Ponderea, %	Suma, mii lei	Ponderea, %	mii lei	p.p
<i>A</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5 = 3-1</i>	<i>6 = 4-2</i>
<b>1. Cheltuieli ale activității operaționale-total, inclusiv:</b>	<b>186 664,4</b>	<b>91,01</b>	<b>417 425,6</b>	<b>96,11</b>	<b>+230 761,2</b>	<b>+5,10</b>
1.1. Costul vânzărilor	165 137,4	80,52	374 035,1	86,11	+208 897,7	+5,60
1.2. Cheltuieli de distribuire	4 619,6	2,25	26 236,6	6,04	+21 617	+3,79
1.3. Cheltuieli administrative	10 270,8	5,00	12 478,3	2,87	+2 207,5	-2,13
1.4. Alte cheltuieli din activitatea operațională	6 636,6	3,24	4 675,6	1,08	-1 961,0	-2,16
<b>2. Cheltuieli din alte activități-total, inclusiv:</b>	<b>18 430,6</b>	<b>8,99</b>	<b>16 894,2</b>	<b>3,89</b>	<b>+1 536,4</b>	<b>-5,10</b>
2.1. Cheltuieli cu active imobilizate	3 218,6	1,57	3 467,3	0,80	+248,7	-0,77
2.2. Cheltuieli financiare	15 212,0	7,42	10 971,7	2,53	-4 240,3	-4,89
2.3. Cheltuieli excepționale	-	-	2 455,2	0,56	+2 455,2	+0,56
<b>TOTAL</b>	<b>205 095,0</b>	<b>100</b>	<b>434 319,8</b>	<b>100</b>	<b>+229 224,8</b>	<b>X</b>

Sursa: Situațiile financiare a entității „ALFA” SRL, pentru perioada 2015-2016

În baza calculelor efectuate, la entitatea „ALFA” SRL în anul curent s-a înregistrat o tendință negativă de majorare a cheltuielilor totale în dinamică cu 229 224,8 mii lei. Această abatere a fost determinată de sporirea cheltuielilor activității operaționale în total cu 230761,2 mii lei. Totodată, în urma modificării cheltuielilor activității neoperaționale inclusiv a cheltuielilor excepționale, cheltuielile entității s-au redus cu 1536,4 mii lei.

Examinând ponderea fiecărui compartiment în parte, observăm că cheltuielile activității operaționale s-au majorat relativ față de anul precedent de la 91,01% la 96,11% cu 5,10 puncte procentuale, inclusiv pe seama costului vânzărilor cât și cheltuielilor de distribuire.

Efectuând analiza și evoluția cheltuielilor din alte activități se observă o tendință de micșorare a cheltuielilor financiare de la 7,42% la 2,53% sau cu 4,89 p.p.

Totuși, trebuie de menționat că genul principal de activitate al entității analizate îl constituie activitatea operațională.

Entitatea „ALFA” SRL în cursul anului 2016 a suportat costuri și cheltuieli în sumă totală de 487 509,1 mii lei, care comparativ cu anul precedent au crescut cu 289 253,1 mii lei sau cu 145,89 p.p. [(+289 253,1)/198256] x 100%, tabelul 2.

La această creștere, negativ au contribuit principalul element formator - costurile și cheltuieli materiale cu o pondere de 60,60% din totalul cheltuielilor, care în dinamică au crescut cu 11 p.p. O evoluție pozitivă în cadrul entității se observă prin reducerea altor costuri și cheltuieli operaționale cu 6,30 p.p., costului vânzărilor cu 1,55 p.p., a cheltuielilor cu personalul cu 1,29 p.p.

Totuși, entitatea analizată dispune de rezerve interne esențiale de diminuare a costurilor și cheltuielilor pe viitor.

**Tabelul 2. Analiza costurilor și cheltuielilor entității după caracterul acestora și evoluția în dinamică**

Articole de cost și cheltuieli	Anul precedent		Anul raportat		Abaterea (+, -)	
	Suma, mii lei	Pondere, %	Suma, mii lei	Pondere, %	mii lei	p.p
<i>A</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5 = 3-1</i>	<i>6 = 4-2</i>
1.Valoarea contabilă a mărfurilor vândute	36 161	18,24	81 352,6	16,69	+45 191,6	-1,55
2.Costuri și cheltuieli materiale	98 325	49,60	295 448,1	60,60	+197 123,1	+11,00
3.Costumuri și cheltuieli aferente serviciilor prestate de terți	32 778	16,53	74 613,6	15,31	+41 835,6	-1,22
4.Amortizarea activelor imobilizate	1 089,8	0,55	1 171,1	0,24	+81,3	-0,31
5.Cheltuieli cu personalul	6 348,3	3,20	7 708,2	1,58	+1 359,9	-1,62
6. Alte costuri și cheltuieli operaționale	23 553,9	11,88	27 215,5	5,58	+3 661,6	-6,30
<b>TOTAL</b>	<b>198 256,0</b>	<b>100</b>	<b>487 509,1</b>	<b>100</b>	<b>+289 253,1</b>	<b>X</b>

Sursa: Situațiile financiare a entității "ALFA" SRL, pentru perioada 2015-2016

Deoarece, cota cea mai mare în totalul costurilor și cheltuielilor operaționale, îi revine costului vânzării, inclusiv din vânzarea produselor, apare necesitatea de a efectua un studiu mai detaliat al acestui indicator în dependență de modificarea veniturilor din vânzări. Pentru aceasta se recomandă următorul tabel analitic.

**Tabelul 3. Diagnosticul și analiza costurilor și rentabilității veniturilor din vânzarea produselor**

Indicatori	Anul precedent	Anul raportat	Abaterea (+,-)	Ritmul creșterii, %
<i>A</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1.Valoarea contabilă a produselor vândute, lei	112 026 386	237 312 066	+125 285 680	+111,84
2.Venituri din vânzarea produselor, lei	113 929 687	283 003 493	+169 073 806	+148,40
3.Profit brut (pierdere brută), lei	5 172 272	35 197 365	+30 025 093	x
4.Costul la 1 leu venit din vânzări, bani	98,33	83,85	-14,48	x
5. Rentabilitatea veniturilor din vânzări, %	4,54	12,44	+7,90	x

Sursa: Situațiile financiare a entității "ALFA" SRL, pentru perioada 2015-2016

$$\text{Costul la 1 leu venit din vânzări, bani} = \frac{\text{Costul vânzărilor}}{\text{Venitul din vânzări}} \times 100 \quad (\text{indicatorul } 4)$$

$$\text{Rentabilitatea veniturilor din vânzări, \%} = \frac{\text{Profit/pierdere}}{\text{Venitul din vânzări}} \times 100 \quad (\text{indicatorul } 5)$$

Din calculele efectuate rezultă că la entitatea „ALFA” SRL în anul curent, costul la un leu venituri din vânzări constituie 83,85 bani. Acest indicator demonstrează o evoluție favorabilă, diminuându-se cu 14,48 bani față de anul precedent. Paralel, se observă o tendință de majorare a rentabilității vânzării de la 4,54 la 12,44%. Astfel, nivelul rentabilității veniturilor din vânzarea produselor, calculate în baza profitului brut, în anul precedent a constituit 4,54%, adică la fiecare leu venituri din vânzări "ALFA" SRL a câștigat 4,54 bani profit brut, iar în anul raportat 12,44%, înregistrând, astfel o majorare de 7,9 puncte procentuale. Aceste rezultate pozitive se datorează tendinței de creștere mai mare a veniturilor din vânzări (148,40%), comparativ cu tendința de creștere mai lentă a costului vânzării (111,84%).

**Concluzii.** În condițiile economiei durabile obținerea veniturilor maxime cu costuri și cheltuieli minime este scopul de bază al fiecărui agent economic. Analiza cheltuielilor entității ocupă un loc deosebit în managementul intern, întrucât de utilizarea și consumul factorilor de producție depinde, în mare măsură, capacitatea concurențială a entității, asigurarea unor premise de bază ale performanțelor economico-financiare. În acest sens, problemele de bază ale diagnosticării cheltuielilor se referă, pe de o parte, la cheltuielile aferente veniturilor entității, iar pe de altă parte la eficiența diferitelor categorii ale acestora.

În acest mod, se oferă conducerii entității variante multiple de îmbunătățire a situației economice pentru a se lua o decizie optimă. În funcție de decizia adoptată și de condițiile perioadelor viitoare se elaborează previziunea situației economico - financiare a entității.

Noile modificări influențează negativ calitatea informației analitice obținute, deoarece creează impedimente privind efectuarea unei analize mai detaliate a rezultatelor obținute de entitate, și în final, duc la oferirea unor informații insuficiente pentru utilizatorii externi ai situațiilor financiare, privind examinarea veniturilor și cheltuielilor pe elemente.

#### **Referințe bibliografice:**

- 1) BĂLĂNUȚĂ V. *Analiza gestionară*. Chișinău: Editura ASEM., 2003, 120 p.
- 2) COBZARI L., PALADI V., ERHAN L. *Poziția și performanța financiară a entității prin prisma noilor reglementări*. În: *Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii: Conferința științifică internațională: Culegere de articole selectiv*, 25-26 septembrie 2015. Chișinău: ASEM, 2015.
- 3) SNC „Cheltuieli”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2013. nr. 233-237 (4551-4555) din 22.10.2013.
- 4) SNC „Prezentarea situațiilor financiare”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2013. nr. 233-237 (4551-4555) din 22.10.2013.
- 5) SNC „Stocuri”. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2013. nr. 233-237 (4551-4555) din 22.10.2013.
- 6) TCACI N., TCACI A. *Analiza gestionară*. Chișinău: USM, 2013. 241 p.
- 7) ȚIRIULNICOVA N., PALADI V., GAVRILIUC L. *Analiza rapoartelor financiare*. Ediția a II a, revăzută. Chișinău: AO „ACAP RM”, 2011, 384 p.