

ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE A MOLDOVEI

Cu titlu de manuscris
C.Z.U.: 657.15:334.72.684(478)(043)
657.6:334.72.684(478)(043)

BAJAN MAIA

**PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII ȘI
CONTROLULUI DE GESTIUNE ÎN ÎNTREPRINDERILE
PRODUCĂTOARE DE MOBILĂ**

522.02 – CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ

**AUTOREFERATUL
tezei de doctor în științe economice**

CHIȘINĂU, 2015

**Teza a fost elaborată în cadrul Catedrei „Contabilitate și audit”
a Academiei de Studii Economice a Moldovei**

Conducător științific:

BAJEREAN Eudochia, doctor în economie, conferențiar universitar

Referenți oficiali:

TUHARI Tudor, doctor habilitat în economie, profesor universitar, UCCM

DOLGHI Cristina, doctor în economie, conferențiar universitar, USM

Componenta Consiliului Științific Specializat:

ȚURCANU Viorel, *președinte*, doctor habilitat în economie, profesor universitar

GRABAROVSKI Ludmila, *secretar științific*, doctor în economie, conferențiar universitar

BUGAIAN Larisa, doctor habilitat în economie, profesor universitar

TABĂRĂ Neculai, doctor habilitat în economie, profesor universitar, România

LAZARI Liliana, doctor în economie, conferențiar universitar

BULGARU Veronica, doctor în economie, conferențiar universitar

PANUȘ Valentina, doctor în economie

Sustinerea tezei va avea loc la 22 mai 2015, ora 14⁰⁰ în ședința Consiliului Științific Specializat D 32.522.02-03 din cadrul Academiei de Studii Economice a Moldovei, pe adresa: MD-2005, mun. Chișinău, str. Căpriana 50, bloc „C”, et. 3, biroul 324.

Teza de doctor și autoreferatul pot fi consultate la Biblioteca Științifică a Academiei de Studii Economice a Moldovei și pe pagina web a CNAA (www.cnaa.md).

Autoreferatul a fost expediat la 21 aprilie 2015.

Secretar științific

al Consiliului Științific Specializat:

doctor în economie,
conferențiar universitar



Grabarovskii Ludmila

Conducător științific:

doctor în economie,
conferențiar universitar



Bajerean Eudochia

Autor:



Bajan Maia

© Bajan Maia, 2015

REPERE CONCEPTUALE ALE CERCETĂRII

Actualitatea temei de cercetare și importanța problemei abordate. În contextul profundelor transformări economice care au loc în Republica Moldova influențate de procesul de globalizare, dar și de aspirația de aderare la Directivele Uniunii Europene, este tot mai evidentă necesitatea și oportunitatea implicării mai accentuate a informațiilor contabilității de gestiune în procesul managerial, inclusiv în întreprinderile producătoare de mobilă (IPM), ceea ce solicită o organizare, analiză, evaluare și previziune a performanțelor activității.

În acest context, autorul a considerat ca un demers de cercetare problemele ce țin de contabilitatea și controlul de gestiune, ținând cont de specificul procesului tehnologic al IPM, metodologiei și practicii de contabilizare a costurilor, efectuării controlului de gestiune și evaluării performanțelor activității.

Importanța cercetării în IPM este determinată de transformările economico-financiare, care au loc atât la nivel național, dar mai ales global. Este tot mai evidentă necesitatea și oportunitatea implicării mai accentuate a informațiilor contabilității și controlului de gestiune în procesul managerial, precum și a concepției reformei actuale a contabilității în Republica Moldova, care prevede aplicarea noilor Standarde Naționale de Contabilitate și a Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor.

Descrierea situației în domeniu și identificarea problemelor cercetării. Ținând cont de obiectivele propuse și de suportul teoretico-științific oferit de literatura de specialitate în domeniul temei abordate s-a constatat că acest subiect este studiat atât sub aspect teoretic cât și practic de cercetătorii din țară cât și de peste hotare.

Astfel, în ultimele decenii, tematica lucrărilor publicate și tratarea problemelor identificate în acest domeniu au avut în calitate de promotori următorii savanți-economiști, precum: Anderson H.R., Caldwell J.C., Foster G., Hongren C., Needles B.E. (SUA); Atkinson A., Drury K., Kaplan R. (Marea Britanie); Bouquin H., Capron M., Colasse B., Dubrulle L. (Franța); Albu N., Briciu S., Caraiani C., Dumitrana M., Ionașcu I., Oprea C., Ristea M., Tabără N., etc. (România); Kerimov V., Nicolaeva O., Nicolaeva S., Palii V., Șeremet A., Vahrușina M., etc. (Federația Rusă); Țurcanu V., Bucur V., Nederița A., Tuhari T., Bugaian L., Grabarovschi L., Bajorean E., Grigoroii L., Tostogan P., Zlatina N. (RM) etc.

Însă în lucrările savanților menționați problemele contabilității și controlului de gestiune sunt examinate la nivel general. Totodată organizarea contabilității și controlului de gestiune depinde în mare măsură de specificul ramurii, fapt care demonstrează existența rezervelor în investigarea posibilității de aplicare și ajustare (adaptare) a metodelor acestor două părți ale managementului. În cadrul economiei Republicii Moldova, în industria prelucrătoare, un loc aparte le revine și entităților producătoare de mobilă.

În domeniul respectiv, nu sunt suficient abordate și soluționate problemele ce țin de organizarea contabilității pe centre de responsabilitate și efectuării controlului de gestiune; metoda de calcul al costului de producție; efectuarea controlului prin bugete;

evaluarea performanțelor entității.

Astfel, în vederea soluționării problemelor indicate, cercetarea științifică în cauză este orientată spre dezbaterile de natură teoretică, specifice temei abordate, pentru ca, ulterior, intervenția științifică să poată oferi posibilitatea identificării unor soluții practice, care să țină seama de îmbunătățirea metodologiei contabile aferente contabilității și controlului de gestiune la IPM.

În cadrul investigațiilor, au fost luate în considerare rezultatele cercetărilor științifice ale savanților autohtoni și din alte țări, precum și prevederile normelor contabile naționale și internaționale.

În acest context, a apărut necesitatea extinderii cercetărilor și a regulilor generale asupra abordărilor teoretice și practice privind contabilitatea și controlul de gestiune la IPM, fapt care a determinat scopul și obiectivele cercetării.

Scopul lucrării vizează o serie de obiective care constau în examinarea și prezentarea delimitărilor conceptuale și a fundamentelor teoretice și metodologice ale contabilității și controlului de gestiune specifice entităților din ramura producătoare de mobilă prin prisma particularităților tehnologice ale procesului de producere.

În vederea realizării scopului cercetării, au fost stabilite următoarele **obiective**:

- analiza delimitărilor conceptuale și fundamentărilor teoretice privind contabilitatea și controlului de gestiune în funcție de evoluția și trăsăturile specifice ale acestora cu argumentarea punctelor forte și a deficiențelor;
- realizarea unui studiu critic asupra modului de organizare a sistemului contabil caracteristic IPM și a particularităților contabilității și controlului de gestiune;
- identificarea posibilităților organizării contabilității pe centre de responsabilitate și locuri de apariție a costurilor în scopul îmbunătățirii performanțelor;
- argumentarea necesității utilizării metodei standard-cost la entitățile din ramura producătoare de mobilă;
- evidențierea condițiilor de executare a controlului prin bugete, pornind de la decentralizarea responsabilităților;
- determinarea abaterilor cost-standard / cost efectiv și aplicarea instrumentelor controlului bugetar;
- argumentarea necesității elaborării unui model de Regulament privind bugetarea în scopul asigurării controlului bugetar la diferite niveluri ierarhice ale IPM;
- elaborarea unor noi modele de rapoarte manageriale, pe centre de responsabilitate și locuri de apariție, în funcție de particularitățile proceselor tehnologice ale IPM și formularea recomandărilor de aplicare și a plusvalorii acestora în evaluarea performanțelor entității;
- studiul și sinteza indicatorilor de evaluare a performanțelor la IPM;
- implementarea recomandărilor cu privire la perfecționarea contabilității și controlului de gestiune la IPM.

Obiectul cercetării îl constituie fluxurile informaționale specifice contabilității și controlului de gestiune la IPM cu diferite forme juridice și domenii de activități: „Stejaur” SA, „Icam” SA, „Avomobila” SRL, „Crinela” SRL, „Viomobcom” SRL,

„Adamas-PF” SRL, „Confort” SRL.

Metodologia de investigație vizează atât abordări generale cât și specifice contabilității și controlului de gestiune. În cadrul cercetărilor, a fost aplicată metoda dialectică cu elementele sale fundamentale de cunoaștere ca: inducție și deducție, analiză și sinteză, precum și metodele inerente specifice științelor economice: documentare, observare și comparare, grupare și selectare. Drept suport al investigației au servit actele legislative și normative în domeniul contabilității din RM, precum și concepțiile teoretice expuse în lucrările savanților și specialiștilor autohtoni și străini.

Problema științifică importantă soluționată în domeniul investigat constă în elaborarea unui sistem al contabilității și controlului de gestiune la IPM bazat pe centre de responsabilitate; aplicarea metodei standard-cost, care permite evidența costurilor de producție standard, constatarea abaterilor, analiza acestora și luarea deciziilor. Un alt aspect al problemei soluționate constă în dezvoltarea și implementarea controlului de gestiune la IPM prin sistemul de bugetare a costurilor, elaborarea modelului de Regulament privind bugetarea, aplicarea formelor noi de rapoarte manageriale specifice ramurii date. Recomandările propuse vor contribui la modernizarea contabilității și controlului de gestiune transformându-le într-un instrument esențial și indispensabil pentru măsurarea performanțelor entităților producătoare de mobilă.

Noutatea și originalitatea științifică a rezultatelor obținute constă în perfecționarea contabilității și controlului de gestiune la IPM, în scopul obținerii informațiilor veridice necesare modernizării instrumentelor de măsurare a performanțelor și subscrie următoarele elemente inovaționale:

- ✓ aprofundarea și dezvoltarea teoretică și științifică a noțiunilor de contabilitate și control de gestiune prin prisma studiului empiric al literaturii de specialitate;
- ✓ argumentarea necesității organizării contabilității de gestiune pe centre de responsabilitate ținând cont de particularitățile tehnologice de producere la IPM și recomandarea sistemului unic de codificare;
- ✓ aplicarea metodelor optime de evaluare a producției în curs de execuție pentru IPM;
- ✓ aplicarea metodei standard-cost, stabilirea și analiza abaterilor pentru efectuarea unui control performant și formularea unor decizii;
- ✓ perfecționarea controlului de gestiune prin sistemul de bugete specific entităților producătoare de mobilă, în scopul modernizării instrumentelor de măsurare a performanțelor activității;
- ✓ elaborarea unui sistem avansat de raportare managerială care va asigura măsurarea performanțelor pe centre de responsabilitate.

Semnificația teoretică și valoarea aplicativă a tezei. Argumentările științifice și elaborările metodologice privind contabilitatea și controlul de gestiune expuse în teză, au importanță teoretică semnificativă și un caracter aplicativ.

Semnificația teoretică a tezei derivă din următoarele investigații:

✓ analiza abordărilor științifice naționale și internaționale ale noțiunilor de contabilitate și control de gestiune și formularea definițiilor noi prin completarea acestora;

✓ evidențierea posibilităților de modernizare a contabilității de gestiune pe centre de responsabilitate;

✓ argumentarea necesității utilizării metodei de calculație „standard-cost” în cadrul IPM;

✓ identificarea etapelor procesului bugetar în cadrul IPM și argumentarea necesității elaborării unui model de Regulament privind bugetarea;

✓ studiul semnificației informațiilor privind măsurarea performanțelor activității pentru reflectarea acestora în rapoarte manageriale.

Valoarea aplicativă a lucrării constă în:

✓ realizarea în practică a recomandărilor aferente organizării contabilității costurilor pe centre de responsabilitate, în baza unui sistem logic de codificare a acestora;

✓ aplicarea la entitățile autohtone de producere a mobilei a recomandărilor aferente determinării costului conform metodei „standard-cost” și a analizei abaterilor;

✓ implementarea modelului de Regulament privind bugetarea, care prevede compartimentele specifice IPM;

✓ elaborarea unor formulare mai eficiente de rapoarte manageriale în funcție de nivelul ierarhic;

✓ aplicarea în practică a propunerilor privind utilizarea unor indicatori de evaluare a performanțelor pe centre de responsabilitate ale IPM.

Rezultatele științifice principale înaintate spre susținere constau în: aprofundarea și dezvoltarea noțiunilor privind contabilitatea și controlul de gestiune; evidențierea și sistematizarea particularităților activității IPM și a factorilor de influență asupra contabilității costurilor și controlului de gestiune; fundamentarea necesității utilizării unei metode optime de evaluare a costului producției în curs de execuție; îmbunătățirea metodologiei de contabilizare a costurilor prin aplicarea metodei de calculație „standard-cost”; elaborarea sistemului de bugete pentru IPM; perfecționarea și aplicarea controlului de gestiune bazat pe bugete; argumentarea implementării unui sistem mai performant de raportare managerială – ca instrument eficient al controlului de gestiune în scopul fundamentării deciziilor manageriale.

Implementarea rezultatelor științifice. Recomandările practice ale autorului privind: evidența costurilor pe centre de responsabilitate și locuri de apariție a acestora; evaluarea producției în curs de execuție la finele perioadei de gestiune cu scopul prezentării informațiilor veridice privind structura stocurilor; aplicarea metodei standard-cost promovând ideea calculării cu anticipație a costurilor de producție, efectuării analizei și eficientizării controlului de gestiune; elaborarea modelului de Regulament privind bugetarea – ca îndrumar pentru organizarea și gestionarea sistemului de bugete; aplicarea formularelor noi de rapoarte manageriale privind măsurarea performanțelor pe centre de responsabilitate au fost implementate în

practica IPM „Adamas-PF” SRL și „Avomobila” SRL.

Aprobarea rezultatelor cercetării. Rezultatele cercetărilor efectuate au fost aprobate și prezentate la 11 conferințe și simpozioane științifice naționale și internaționale.

Publicații la tema tezei. Principalele rezultate ale lucrării au fost publicate în 19 articole științifice, cu un volum de 5,16 coli de autor, inclusiv 7 articole în reviste științifice de profil.

Volumul și structura tezei. Teza cuprinde: adnotare (în limbile română, engleză, rusă), lista abrevierilor, introducere, trei capitole, concluzii și recomandări, bibliografie (198 titluri), fiind expusă pe 150 de pagini text de bază, 21 figuri, 45 de tabele și 26 de anexe.

Cuvinte-cheie: : contabilitate de gestiune, control de gestiune, centre de responsabilitate, costuri standard, buget, sistem bugetar, control bugetar, rapoarte manageriale, performanță.

CONȚINUTUL TEZEI

Capitolul 1 „Abordări teoretice și metodologice ale contabilității și controlului de gestiune” scoate în evidență fundamentele teoretice și conceptuale privind contabilitatea și controlul de gestiune la nivel național și internațional. Se recurge la o apreciere a rolului și funcțiilor acestora în cadrul entităților producătoare de mobilă. De asemenea, autorul analizează gradul de studiere, de către cercetătorii din domeniu, a problemelor ce țin de definirea și elementele caracteristice contabilității și controlului de gestiune. Sunt cercetate particularitățile tehnologice a IPM, precum și particularitățile organizării contabilității și controlului de gestiune în ramura investigată.

Actualmente, contabilitatea de gestiune reprezintă un concept care implică cunoștințe și pricepere profesională în pregătirea și, mai ales, în prezentarea informațiilor la diferite niveluri ierarhice, și se consideră o importantă sursă de informații privind activitatea economică atât la nivelul entității cât și la nivelul economiei naționale. Astfel, apare necesitatea obținerii unor informații financiare reale care vor favoriza crearea unor noi sisteme informaționale adaptate la nevoile utilizatorilor interni. Pentru a analiza sfera de activitate a contabilității de gestiune, este necesară examinarea definiției acesteia, funcțiilor și gradului de cuprindere a elementelor care o caracterizează.

Analiza opiniilor și afirmațiilor expuse în literatura de specialitate și examinarea critică a reglementărilor contabile naționale și internaționale, au permis autorului să identifice trei grupuri de abordări științifice cu privire la definirea contabilității de gestiune, și anume: conservative, moderate și radicale, prezentate în figura 1.

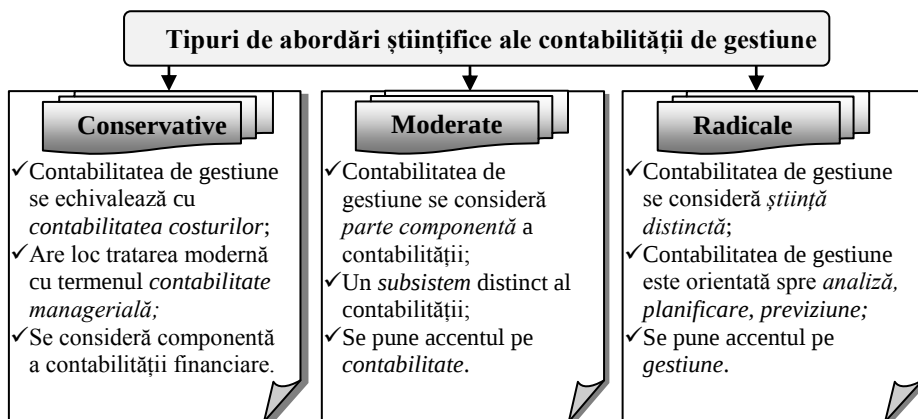


Fig. 1. Abordări științifice ale definiției contabilității de gestiune

Sursa: elaborat de autor

În baza abordărilor științifice examinate cu privire la definiția contabilității de gestiune, autorul consideră, ca cea mai rezonabilă este abordarea radicală. Conform căreia, contabilitatea de gestiune, cuprinde informații cu privire la dezvoltarea, organizarea și gestionarea necesităților (reducerea costurilor de producție, îmbunătățirea procesului de producție, etc.) concrete.

Examinarea critică a abordărilor savanților din țară și din străinătate, a permis aprofundarea noțiunii contabilitate de gestiune prin unele completări la definiția contabilității de gestiune. În viziunea autorului, **contabilitatea de gestiune** constituie *o parte integrantă a contabilității, prin intermediul căreia are loc identificarea, măsurarea, interpretarea informației la orice nivel ierarhic al entității, în scopul planificării, evaluării costurilor, determinării și controlului abaterilor, analizei executării bugetelor în vederea întocmirii rapoartelor interne și luării deciziilor manageriale operative și strategice.*

Această definiție, după părerea autorului, reflectă trăsăturile specifice sistemului contabilității de gestiune. Informația prezentată de contabilitatea de gestiune trebuie să completeze informația prezentată de contabilitatea financiară, să ofere posibilitatea de a lua decizii corecte raportate la activitatea unei entități.

Controlul de gestiune, considerat drept manager al informării, trebuie să influențeze rolul stimulat al acestuia în cadrul sistemului de informare. Din punct de vedere teoretic, acesta îndeplinește o funcție de sistematizare și generalizare a practicii, prin care mediul informațional al entității influențează nemijlocit procesul decizional. Controlul de gestiune produce, în acest sens, o ofertă informațională indispensabilă, iar conducerea modernă a oricărei entități presupune stabilirea unei strategii, care să-i permită acesteia să obțină avantaje într-un anumit mediu economico-social.

În baza analizei critice a literaturii de specialitate, din țară și din străinătate, privind afirmațiile savanților referitoare la definirea controlului de gestiune, autorul a

structurat două abordări științifice, și anume: clasice și moderne, fiind prezentate în figura 2.

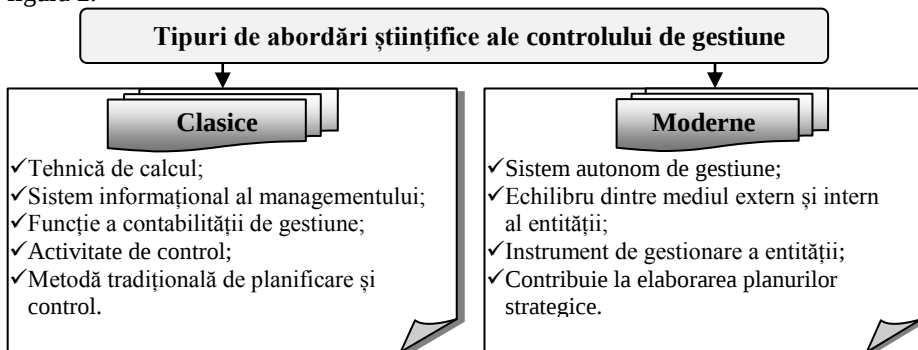


Fig. 2. Abordările științifice ale definiției controlului de gestiune

Sursa: elaborat de autor

Analiza diferitor abordări teoretice ale savanților, din țară și din străinătate, a permis autorului concretizarea noțiunii de **control de gestiune** ca *un ansamblu de procese, care permite managerilor entității sau a centrelor de responsabilitate, să asigure utilizarea resurselor cu eficacitate, pentru realizarea scopurilor și obiectivelor, stabilite în concordanță cu interesele fundamentale ale entității*.

Această abordare conceptuală a controlului de gestiune capătă plus valoare, deoarece ajută gestionării să orienteze managerii pentru a organiza și pilota performanțele.

Particularitățile tehnico-organizaționale, aferente IPM influențează diferit asupra modului de organizare a contabilității și controlului de gestiune. Acest fapt a permis evidențierea mai multor aspecte caracteristice ramurii, și anume: structura entității, diversitatea producției, volumul de producție, sortimentul producției, nivelurile ierarhice de prezentare a informației.

În funcție de caracteristicile enumerate, autorul consideră necesară divizarea IPM în scopul evidențierii centrelor de responsabilitate în: IPM-mici, care includ entitățile din sfera micului business și IPM-mari – entitățile mijlocii și mari. Varietatea domeniilor și factorilor de influență asupra particularităților contabilității și controlului de gestiune, în cadrul IPM, impune necesitatea fundamentării unei baze metodologice adecvate proceselor tehnologice. În acest context, într-o coordonare eficientă a procedeele interne ale contabilității și controlului de gestiune la IPM este necesar ca, în politicile contabile, să se indice suportul metodologic.

În cadrul IPM, contabilitatea de gestiune întâmpină dificultăți la alocarea exactă a costurilor de producție, de aceea, s-a propus formarea centrelor de responsabilitate și stabilirea locurilor de apariție a costurilor. Ca urmare, evidența sistematică, pe centre de responsabilitate, prezintă înregistrarea, reflectarea, acumularea, analiza și furnizarea informației privind costurile, rezultatele centrului de responsabilitate și oferă posibilitatea de a evalua performanțele subsistemelor.

Dezvoltarea economică, în general, și a IPM, în particular, necesită sporirea eforturilor pentru găsirea celor mai raționale mijloace de perfecționare a contabilității de gestiune, în vederea identificării și mobilizării la maximum a rezervelor interne existente pe linia creșterii economice. Aceasta se realizează prin detalierea informației care trebuie să reflecte operațiile determinate de activitatea internă de fabricație, dominată de particularitățile tehnico-organizaționale ale producției, de structura tehnico-productivă și organizatorico-administrativă a entității și de eșaloanele ierarhiei.

Capitolul 2 „Aspecte metodice și aplicative privind contabilitatea de gestiune și calculația costului de producție” relevă rezultatele cercetării și recomandările autorului privind perfecționarea contabilității de gestiune prin organizarea contabilității pe centre de responsabilitate și locuri de apariție a costurilor, argumentarea necesității evidențierii și evaluării producției în curs de execuție la IPM, calculării costului de producție în baza metodei standard-cost.

Structura organizatorică la IPM trebuie stabilită ca o totalitate de direcții de responsabilitate, în cadrul entității, care prezintă căile de circulație a informației. În aceste condiții, activitatea descentralizată necesită o abordare cu privire la structura organizatorică, ce cuprinde toate unitățile structurale de sus în jos și atribuie locul fiecărui segment în parte. Pentru obținerea informației necesare, autorul recomandă, ca la IPM-mari, persoanele responsabile să fie divizate în cinci niveluri ierarhice, iar pentru IPM-mici – în două niveluri ierarhice.

Contabilitatea de gestiune, în cadrul IPM având ca preocupare de bază alocarea exactă a costurilor de producție, implică cunoașterea *centrelor de responsabilitate* și stabilirea *locurilor de apariție a costurilor*. Sistemul contabil aplicat fiecărei entități depinde de obiectivele stabilite și cerințele managementului, prin care se solicită furnizarea informației privind costurile, rezultatele centrului de responsabilitate și oferă posibilitatea de a evalua performanțele subsistemelor.

Actualmente, la IPM, evidența costurilor nu permite exercitarea controlului asupra eficienței consumului de resurse pe secții (subdiviziuni) în parte. Luând în considerare acest fapt, autorul determină una din direcțiile principale de raționalizare a contabilității de gestiune – stabilirea locurilor de apariție a costurilor și a centrelor de responsabilitate, luând în evidență particularitățile IPM.

Contabilitatea costurilor pe centre de responsabilitate, în practică, se confruntă cu o serie de probleme, cum ar fi: lipsa informației analitice privind ținerea evidenței costurilor la diferite niveluri ierarhice și organizarea inefficientă a controlului de gestiune. Soluționarea acestor probleme, autorul propune prin utilizarea unei metodologii uniforme de codificare și stabilirea nomenclatorului unic pentru elemente și articole de costuri. Clasificarea și codificarea centrelor de responsabilitate și a locurilor de apariție a costurilor, în cadrul „Viomobcom” SRL, este prezentată în tabelul 1. Astfel, organizarea contabilității pe centre de responsabilitate și locuri de apariție va contribui la elaborarea rapoartelor manageriale necesare pentru luarea deciziilor.

Tabelul 1. Clasificarea și codificarea centrelor de responsabilitate și a locurilor de apariție a costurilor

Codul centrului de responsabilitate		Locul de apariție a costurilor
01. Centrul de responsabilitate „Aprovizionare”		
	011	<i>Secția de aprovizionare</i>
	012	<i>Depozitul de materie primă</i>
02. Centrul de responsabilitate „Producere”		
	021	<i>Activitatea de bază</i>
		0211 Tâmplăria
		0212 Secția de tăiere și lipire a poliuretanului
		0213 Secția de croitorie
		0214 Tapițeria
		0215 Asamblarea mobilei
	022	<i>Activitatea auxiliară</i>
		0221 Secția mecanică
		0222 Secția de uscare a lemnului
	023	<i>Producere experimentală</i>
03. Centrul de responsabilitate „Întreținere”		
	031	<i>Secția de reparație</i>
	032	<i>Secția energetică</i>
	033	<i>Secția de transport</i>
04. Centrul de responsabilitate „Distribuire”		
	041	<i>Secția marketing</i>
	042	<i>Depozitul de produse finite</i>
05. Centrul de responsabilitate „Gestiune”		
	051	<i>Contabilitatea</i>
	052	<i>Sectorul administrativ</i>
	053	<i>Paza</i>

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Viomobcom”

Pentru calcularea produselor apare problema determinării și separării din totalul costurilor de producție a celor aferente producției în curs de execuție (PCE). În practica IPM, actualmente, la finele perioadei de gestiune nu se evidențiază și nu evaluează PCE, valoarea acesteia fiind uneori inclusă în costul produselor fabricate în perioada de gestiune respectivă, care conduce spre o majorare a costului de producție, sau în unele cazuri este recunoscută sub formă de materii prime și materiale, ceea ce nu există în realitate la entitate. Aceste date, modifică structura reală a stocurilor entității și a informației furnizate de contabilitate. Neînregistrarea costului producției în curs de execuție, la finele perioadei de gestiune în cadrul IPM, tinde spre denaturarea bazei impozabile de calcul al impozitului pe venit și, totodată, spre nerespectarea cerințelor calitative de prezentare a informației la întocmirea situațiilor financiare.

În vederea determinării costului producției în curs de execuție, în literatura de specialitate, sunt propuse trei metode de evaluare a acesteia: directă, indirectă și în

baza costurilor directe de producție. Având la bază metoda costurilor directe de producție, autorul analizează diferite procedee de calcul a costului PCE, și anume în baza: costurilor directe de producție, costurilor totale de producție și valorii contractuale a produselor. Evaluarea PCE prin procedeele menționate, oferă posibilitatea calculării costului PCE, pentru diferite categorii de produse, ținând cont de particularitățile contabilității costurilor în întreprinderile producătoare de mobilă.

Ca rezultat al calculelor efectuate, autorul recomandă pentru IPM, evaluarea PCE în baza *costurilor directe de producție*, deoarece o consideră ca o metodă (procedură) eficientă, care asigură evidența costurilor directe materiale pe fiecare produs în parte și costurile directe cu personalul determinate pe operații tehnologice.

Condițiile actuale ale economiei de piață impun entităților rezistență la concurență prin eforturi enorme de diminuare a costurilor. Problema de bază, cu care se confruntă entitățile producătoare de mobilă în privința calculației costului, ține de utilizarea unor metode depășite în timp, care stopează creșterea gradului de responsabilitate al managerilor centrelor de responsabilitate, în obținerea de informații operative cu privire la desfășurarea procesului de producție și valorificarea lor în deciziile ce se impun pentru o conducere eficientă a centrelor respective și a entității în ansamblu.

Astfel, sarcinile principale ale contabilității de gestiune constau în pregătirea informațiilor privind costurile de producție pornind de la furnizarea datelor necesare în procesul de bugetare (planificare) până la evaluarea performanțelor pe centre de responsabilitate (pe tipuri de activități).

Înlăturarea acestor deficiențe este posibilă prin utilizarea unor metode moderne de calculație a costurilor, ca o consecință a faptului că, în condițiile actuale, eficiența procesului de producție depinde de: operativitatea cu care informațiile ajung la conducere; priceperea cu care conducerea valorifică calitatea informațiilor în adoptarea deciziilor și controlul operativ în scopul asigurării unei analize mai detaliate, determinată de complexitatea proceselor de fabricație ce se desfășoară în cadrul entităților.

Studiile efectuate la IPM au demonstrat că calculația costului de producție, prin metodele tradiționale clasice, nu mai este suficientă, de aceea autorul propune aplicarea unei metode evolute de calculație, valorificată în țările cu economie avansată cum este metoda standard-cost. Această metodă interpretează rolul unui instrument de conducere și al unei tehnici de organizare; oferă informații cu privire la costurile de producție cu caracter operativ, previzional și funcțional; asigură încadrarea costurilor în liniile bugetate și satisface necesitățile conducerii în vederea luării deciziilor cu privire la eficiența economică.

Metoda standard-cost, recomandată de autor IPM „răstoarnă” acel concept tardiv, promovând ideea calculării cu anticipație a costurilor de producție, efectuării analizei și eficientizării controlului de gestiune, care conduce la o fundamentare reușită a bugetelor de costuri, și implicit, la stabilirea unor indicatori pentru evaluarea performanțelor entității. Din aceste considerente, metoda standard-cost contribuie la stabilirea costului de producție conform condițiilor impuse de procedeele tehnologice

folosite pentru obținerea produselor, precum și la determinarea abaterilor de la costurile standard, acesta semnalând imperfecțiunile și permițând entității, în cunoștință de cauză, să acționeze pentru eliminarea lor și să justifice acțiunea responsabililor.

În acest context, organizarea calculației costului prin metoda standard-cost creează un instrument de prim-ordin pentru întreprinderile de producere a mobilei și care promovează costul determinat înaintea începerii fabricației și permite efectuarea măsurilor corective după analiza abaterilor.

Costul standard este un cost predeterminat cu caracter normativ care indică, în detaliu, costul antecalculat conform condițiilor impuse de procedeele tehnologice, structurile organizatorice și funcționale ale entității, precum și modul de stabilire, analiză și raportare a abaterilor pentru justificarea deciziilor de corecție și pentru prevenirea unor evenimente neplăcute cu efect asupra eficienței. Astfel, costul efectiv al produselor se determină prin ajustarea costului standard cu suma abaterilor înregistrate. Compararea costurilor efective cu costurile standard permit managementului să evalueze performanțele obținute de fiecare centru de responsabilitate.

În literatura de specialitate se propun mai multe etape de parcurgere a metodei standard-cost, care, sunt generalizate de autor și prezentate în figura 3.

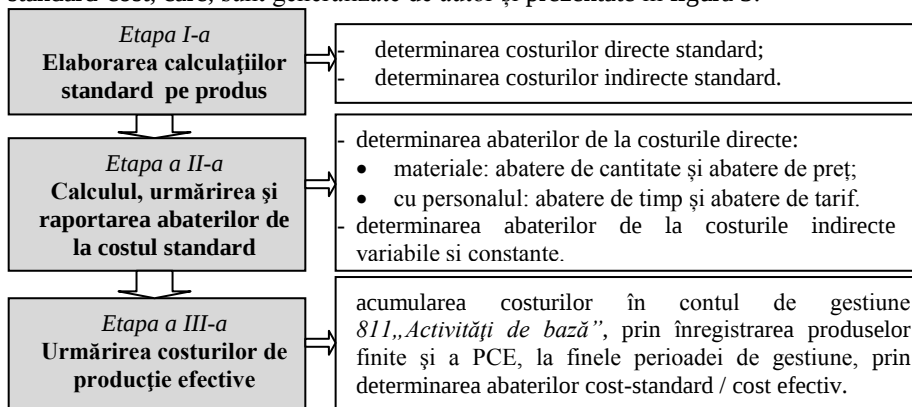


Fig. 3. Etapele metodei standard-cost

Sursa: elaborat de autor

Stabilirea standardelor necesare întocmirii calculațiilor standard de produs este o operațiune laborioasă cuprinzând întreaga activitate a întreprinderii. Rolul contabilității este indiscutabil în elaborarea standardelor pe structurile de cost impuse de calculul corect.

Costul-standard este determinat pe baza unei analize de detaliu a procesului de producție și a factorilor materiali și umani care intervin, fiind, de fapt, o analiză tehnică și economică. Practic, se determină un cost antecalculat al diferitelor obiecte

de calculație, cost care are la bază standarde ce reprezintă norme cu motivare tehnică determinate în urma unor analize ale desfășurării activității de producție.

Perfecționarea organizării contabilității costurilor materiale directe, în contextul aplicării metodei de calculație standard-cost, are în vedere calcularea cu anticipație a costului față de lansarea în fabricație a produselor. Costurile standard pentru materiale se determină pentru fiecare tip de materie primă prevăzut în componența produsului care se fabrică, în baza costurilor specifice prevăzute în fișele tehnologice ale fiecărui produs.

La entitățile producătoare de mobilă, în cazul fiecărui produs, costurile-standard cu personalul se stabilesc pe operații, având în vedere procesele tehnologice standard și procedeele consacrate (istorico-statistic, cronometrării sau măsurării, aprecierii) pentru stabilirea timpului de muncă necesar cu caracter de etalon și tarifele de salarizare.

Activitatea de producție în cadrul IPM, pe lângă costurile materiale directe și cu personalul, implică și costuri indirecte de producție fiind caracterizate de autor prin costuri de întreținere și funcționare a utilajelor și costuri de gestionare ale secției de producere. Calculul costurilor indirecte standard se realizează prin utilizarea metodei globale sau a metodei analitice.

Având în vedere faptul că funcția de bază a costurilor-standard este aceea de etalon de măsură și comparare a costurilor efective și exercitarea unui control sistematic asupra acestora, utilizarea metodei standard-cost implică analiza abaterilor sub aspectul mărimii și cauzelor de apariție. Analiza abaterilor este un instrument ajutător al controlului performanțelor și servește la atingerea nivelului planificat al profitului.

Astfel, abaterile se determină în cadrul fiecărui centru de responsabilitate (locuri de apariție a costurilor) pe secții, comenzi, cauze, indicându-se și responsabilii pentru abaterile înregistrate sub formă de depășiri sau economii. În urma analizei abaterilor și a identificării responsabililor, managementul poate lua o serie de măsuri corective prin care să se poată atinge obiectivele fixate.

În scopul obținerii informației la intervale scurte de timp și generalizării acestora pentru luarea deciziilor manageriale, autorul recomandă IPM în scopul obținerii informației la intervale scurte de timp întocmirea „*Raportului privind abaterile de la costurile standard pentru materiale*”, „*Raportului privind abaterile de la costurile standard cu personalul*” și „*Raportului privind abaterile de la costurile indirecte de producție*”.

După stabilirea abaterilor pe secțiile de bază, acestea se centralizează la nivel de entitate cu scopul de a analiza fiecare nivel ierarhic, de a identifica responsabilii și a se adopta deciziile optime de înlăturare a problemelor apărute.

Pentru exemplificarea metodei de calculație standard-cost, la SRL „Crinela” a fost ales produsul „masă de scris”, care conține mai multe componente ce o formează: masa propriu-zisă, picioare, laterale sertar, sertar.

În baza investigațiilor efectuate în teză, costul efectiv al componentei „laterale serrar”, produsul „masă de scris” este prezentat în *Fișa de calcul al costului efectiv unitar în baza metodei standard-cost*, redată în tabelul 2.

Tabelul 2. Fișa de calcul al costului efectiv în baza metodei standard-cost a componentei „laterale serrar”, produsul „masă de scris”

Denumirea materialelor/ operațiilor	VPF , un	Costuri unitare standard			Costuri unitare efective			Abatere la volumul fabricat, lei	
								nefavorabilă	favorabilă
Costuri materiale directe		Q _s	P _s	Q _s P _s	Q _s	P _s	Q _s P _s		
PAL	650	0,02	2400	48,0	0,018	2400	43,2	0	-3120,0
Adeziv		0,1	46	4,6	0,1	47	4,7	+65,0	0
...		...	...	...	...	...	...	...	...
Total materiale, lei		x	x	64,2	x	x	61,06	+1079,0	-3120,0
Abaterrea totală privind costurile de materiale, lei								-2041,0	
Costuri cu personalul directe		T _s	t _s	T _s t _s	T _s	t _s	T _s t _s		
Retezare	650	0h:7'	48,0	5,6	0h:8'	48,0	6,4	+520,0	0
Spintecare		0h:9'	48,0	7,2	0h:8'	49,5	6,6	0	-390,0
Presare		0h:8'	48,0	6,4	0h:8'	49,5	6,6	+130,0	0
...		...	...	...	...	...	...	...	...
Total operații, lei		x	x	43,2	x	x	41,9	+715,0	-1560,0
CAS și PAM, lei		x	x	11,66	x	x	11,31	+193,05	-421,2
Total costuri cu personalul, lei		x	x	54,86	x	x	53,21	+908,05	-1981,2
Abaterrea totală privind costurile cu personalul, lei								-1073,15	
Costuri indirecte de producție									
CIP variabile	650	5,4			5,521			+78,65	
CIP constante		3,0			3,0			0	
Total CIP, lei		8,4			8,521			+78,65	
Abaterrea totală a costurilor indirecte de producție, lei								+78,65	
Total costuri, lei		127,46			122,79			-3035,5	

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Crinela”

Analiza și controlul abaterilor prezintă funcțiile de bază ale managementului, prin care managerul se asigură că performanțele previzionate și obiectivele fixate corespund realizărilor.

Introducerea abaterilor de la costurile standard în rapoarte de performanță oferă un grad de exactitate procesului de evaluare. Depășirile sau economiile față de costurile-standard aferente producției fabricate reprezintă abateri, iar analiza acestora se prezintă drept instrument auxiliar al controlului performanțelor. Calculul și analiza abaterilor se poate efectua concomitent cu desfășurarea procesului de producție, pe măsura producerii lor, precum și la sfârșitul perioadei de gestiune, când se poate controla post-faptic modul de încadrare în bugetul costurilor de producție. În primul caz, analiza are ca scop descoperirea cauzelor care au produs abaterile respective, pentru ca, în raport cu ele, conducerea să adopte o serie de decizii de corectare a celor luate anterior. Cel de-al doilea caz are drept scop fundamentarea și adoptarea unor decizii de perspectivă pe baza previziunilor care se fac cu privire la costul producției.

Model de raport de performanță a costului produselor de mobilă recomandat de autor IPM este prezentat în tabelul 3.

Tabelul 3. Model de raport de performanță al costului de producție a mobilei

Raport de performanță a costului de producție a mobilei							
Entitatea: SRL Crinela Perioada: Trimestrul III UM: lei			Produsul: Masă de scris Componenta: Laterale sertar Cantitatea: 650				
Costuri	Standarde	Efective	Abateri			Cauza abaterii	Persoana responsabilă
			totale:	cantitative	calitative		
CDM	41730,0	39689,0	-2041,0	-2215,2	+174,2	Favorabilă Discount	- Mg financiar
CDS	35659,0	34585,85	-1073,15	-1320,8	+247,65	Calificare Tarife mari	- Necontrolabilă
CIP	5460,0	5538,65	+78,65	-	+78,65	- Preț înalt	- Necontrolabilă
Total	82849,0	79813,5	-3035,5	-3536,0	+500,5	x	x

Sursa: elaborat de autor în baza datelor SRL „Crinela”

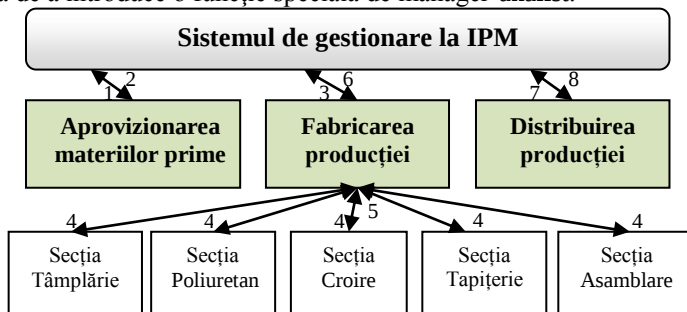
Capitolul 3 „Controlul de gestiune și modernizarea instrumentelor de măsurare a performanțelor” include investigații privind efectuarea controlului prin bugete, fiind considerat fundament al controlului de gestiune; dezvăluie modul de exercitare a controlului de gestiune prin sistemul de bugete. Luând în considerare specificul IPM, un loc aparte îi revine conținutului modelului de Regulament privind bugetarea, precum și părților integrante ale acestuia, unde se tratează cerințele și modul de organizare a sistemului bugetar, identifică avantajele și dezavantajele acestuia. Concomitent, sunt propuse formule-model de rapoarte manageriale, care menționează persoanele responsabile de întocmire și destinarii acestora, modul de perfectare, perioada de întocmire și prezentare a rapoartelor, evidențiind impactul informațiilor necesare în fundamentarea deciziilor manageriale și evaluarea performanțelor entității.

Sarcina de bază a organizării sistemului bugetar constă în corelarea procesului de planificare cu nivelurile ierarhiei gestionării a entității. Astfel, apare necesitatea de a determina clar pozițiile nivelurilor ierarhice și consecutivitatea proceselor bugetare.

În practică, bugetarea se efectuează conform principiului „de sus în jos”. Un astfel de sistem bugetar comportă un caracter centralizat clar pronunțat. Pentru IPM în teză se recomandă întocmirea bugetelor conform principiului „conexiunii inverse (feedback)”, care se deosebește, totalmente, de principiul „de sus în jos”. Formarea bugetelor după principiul „conexiunii inverse” începe la nivelurile superioare ale entității, unde se stabilesc scopurile principale. Autorul propune algoritmul consecutivității formării bugetelor operaționale la IPM după principiul „conexiunii inverse” prezentat în figura 4.

În vederea organizării unui sistem eficient de bugetare la IPM, este necesar să se respecte o consecutivitate determinată a acțiunilor, pe care o propunem în modelul de Regulament privind bugetarea. Scopul de bază al acestuia constă în organizarea proceselor de planificare, asigurarea informațională și controlul privind desfășurarea executării bugetelor la diferite niveluri ierarhice.

Un moment important în sistemul de bugetare îl constituie delimitarea sarcinilor și atribuțiilor privind întocmirea bugetelor și gestionarea procesului de bugetare. Dacă luăm în considerare proporțiile, posibilitățile financiare și alte particularități ale IPM, pentru îndeplinirea sarcinilor numeroase de gestionare a procesului bugetar apare necesitatea de a introduce o funcție specială de manager-analist.



1-8 – Consecutivitatea prezentării informațiilor la elaborarea bugetelor

Fig. 4. Algoritmul consecutivității formării bugetelor operaționale la IPM după principiul „conexiunii inverse”

Sursa: elaborat de autor

Sistemul bugetar trebuie să cuprindă toate subdiviziunile și funcțiile entității, ceea ce constituie premisa unei eventuale consolidări a unor bugete aparte în bugetul general (centralizator), în baza căruia se calculează profitul planificat și se formează indicatorii bilanțului.

Implementarea bugetării în industria mobilieră din RM demonstrează faptul că sistemul bugetar constituie, în mod obiectiv, la evaluarea rezultatelor activității IPM în ansamblu și a subdiviziunilor acestuia. Conform totalurilor perioadei bugetate, managerul-analist efectuează un control de gestiune al executării sarcinii planificate și întocmește rapoarte.

În baza rezultatelor înregistrate cu privire la executarea bugetelor, managerii administrează viitorul entității și raportează, în mod constant, prezentul acesteia, în sensul că orientează și ajustează procesul (acțiunea) și evaluează performanțele obținute, comparându-le cu rezultatele stabilite prin obiective. Corectitudinea și relevanța deciziilor manageriale sunt condiționate, în mare măsură, de modul de prezentare a informațiilor furnizate de contabilitate, bazate pe procedurile și ciclurile sistemului de raportare, care au un impact semnificativ și direct asupra procesului decizional. În acest scop, procesul de management, din cadrul IPM presupune organizarea contabilității costului pe centre de responsabilitate și întocmirea rapoartelor manageriale pe niveluri ierarhice.

Pentru o gestionare economică rațională, rapoartele manageriale trebuie să satisfacă necesitățile managerilor în privința acumulării informației pe sectoare de activitate sau centre de responsabilitate. Prezentarea rapoartelor manageriale pe centre

de responsabilitate contribuie la majorarea performanței prin atribuirea managerilor responsabili la toate nivelurile ierarhice și măsurarea contribuției acestora în ansamblu, pe entitate. În practica IPM, rapoartele manageriale prezentate comportă un caracter nesistematic și cuprind activitatea entității, în ansamblu, limitând posibilitatea de utilizare a informației în gestionarea eficientă.

Pornind de la cele expuse mai sus, putem menționa că întocmirea rapoartelor manageriale apare drept fundament de legătură al diferitelor niveluri din ciclul managerial constituind informațiile într-un „tot indivizibil”. Acestea reflectă nivelul de atingere a bugetelor elaborate și caracterizează factorii planificați în activitatea entității.

Direcțiile de raționalizare a rapoartelor manageriale permit perfecționarea modalităților de prezentare a informației privind eficiența entității la diferite niveluri ierarhice ale centrelor de responsabilitate. Întocmirea rapoartelor manageriale la diferite niveluri gestionare asigură obținerea informațiilor necesare luării deciziilor la nivel de centru. La nivelul de mai sus, informația în rapoartele manageriale este mai generalizatoare, deoarece redă situația centrului de responsabilitate la modul general.

Implementarea rapoartelor manageriale, recomandate de autor, în cadrul IPM va contribui la îmbunătățirea calității informației furnizate de contabilitate, creșterea operativității și disponibilității informației în procesul decizional, evidențierea problemelor existente și prevenirea acestora pe viitor.

Performanțele sunt importante în orice activitate și, cu atât mai mult, în domeniul economic. Prin urmare, managementul trebuie să stabilească politici adecvate pentru a obține o participare directă a managerilor și angajaților la inițierea unui proces de evaluare a performanțelor.

Pentru o evaluare reușită a performanțelor centrelor de responsabilitate, e necesară identificarea indicatorilor de performanță ai acestora, care vor permite urmărirea realizării bugetelor, editarea diverselor informații, consemnarea situației și semnalarea evenimentelor viitoare, precum și determinarea scopurilor individuale ale fiecărui centru de responsabilitate, formând, astfel, o parte integrantă a scopului general pe entitate (tabelul 4).

Calitatea deciziilor luate și obținerea performanțelor depind și de calitatea informației furnizate de sistemul informațional de gestiune. Luarea deciziilor este o acțiune ce are loc la toate nivelurile ierarhice ale entității. Un proces de selecție a celor mai bune alternative pentru atingerea obiectivelor propuse necesită informație calitativă, autentică și relevantă.

În baza celor expuse, putem concluziona, că controlul prin performanță constituie un instrument de stăpânire a acțiunii și responsabilităților. Sub acest aspect, evaluarea performanțelor constă în producerea instantanee și atenționarea la timp a responsabililor.

Tabelul 4. Model de raport privind evaluarea performanțelor centrelor de responsabilitate pe niveluri ierarhice pentru anul 2014 – semestrul II (extras)

Entitatea: SRL Avomobila			Perioada: anul 2014 – semestrul II			
Destinatarul: directorul entității			Unitatea de măsură: mii lei			
Raport privind evaluarea performanțelor entității						
Indicatorii	Buget 2014		Efectiv		Abatere	
	Semestrul II	De la încep. an.	Semestrul II	De la încep. an.	Semestrul II	De la încep. an.
Raportul privind performanțele centrului de responsabilitate 021 „Activitate de bază”						
Costuri materialele de bază	152,0	228,0	154,3	229,0	2,3	+1,0
Costuri materialele auxiliare	79,5	119,3	78,4	118,5	-1,1	-0,8
Costuri cu personalul de producere, inclusiv CAS și PAM	81,0	121,4	82,2	122,1	+1,2	+0,7
Total CDP	312,5	468,7	314,9	469,6	+2,4	+0,9
CIP variabile	27,0	40,5	26,4	41,1	-0,6	+0,6
CIP constante	18,0	27,0	17,6	27,4	-0,4	+0,4
Total CIP	45,0	67,5	44,0	68,5	-1,0	+1,0
Total costuri CR-021	357,5	536,2	358,9	538,1	+1,4	+1,9
Raportul privind performanțele centrului de responsabilitate 02 „Producere”						
CR-021-Activitate de bază	357,5	536,2	358,9	538,1	+1,4	+1,9
CR-022-Activitate auxiliară	112,5	226,3	113,2	228,0	+0,7	+1,7
CR-023-Producere experimentală	5,0	11,8	4,8	10,7	-0,2	-1,1
Total costuri CR-02	475,0	774,3	476,9	776,8	+1,9	+2,5
Raportul privind performanțele entității						
CR-01-Aprovizionare	417,2	716,8	418,9	719,0	+1,7	+2,2
CR-02-Producere	475,0	774,3	476,9	776,8	+1,9	+2,5
CR-03-Întreținere	37,4	72,8	37,6	74,0	+0,2	+1,2
CR-04-Distribuire	98,0	185,0	97,6	187,2	-0,4	+2,2
CR-05-Gestiune	127,3	251,0	128,2	252,4	+0,9	+1,4
Total centre de responsabilitate	1154,9	1999,9	1159,2	2009,4	+4,3	+9,5
Responsabil:			Semnătura persoanei responsabile:			

Sursa: elaborat de autor în baza SRL „Avomobila”

CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI

Cercetările efectuate la IPM, în domeniul contabilității și controlului de gestiune, au permis formularea următoarelor **concluzii**:

1. Evoluția contabilității de gestiune se caracterizează prin modificări esențiale ce țin de definiția acesteia. Gradul de investigare a problemei în literatura de specialitate, a permis urmărirea evoluției contabilității de gestiune de la o contabilitate a costurilor până la un domeniu distinct al contabilității, fiind orientată spre analiză, planificare, previziune și gestiune. Analiza opiniilor savanților, din țară și străinătate, i-a permis autorului identificarea a trei tipuri de abordări științifice ale definiției contabilității de gestiune: conservative, moderate și radicale.

În baza comparațiilor efectuate de autor, abordarea radicală a definiției contabilității de gestiune, bazată pe bugetare, control și analiza datelor privind costurile, poate fi considerată cea mai optimă, deoarece, conform acesteia, contabilitatea de gestiune cuprinde informații cu privire la dezvoltarea, organizarea și gestionarea necesităților concrete.

2. În urma studiului empiric asupra opiniilor diferiți autori cu privire la definiția controlului de gestiune, sunt evidențiate două tipuri de abordări principale aferente controlului de gestiune, și anume: clasice și moderne.

În opinia autorului, abordarea modernă a definiției controlului de gestiune, bazată pe instrumente de gestionare a entității, poate fi considerată cea mai rezonabilă, deoarece aceasta presupune o independență, o autonomie a controlului de gestiune, care asigură necesitățile și cerințele informaționale ale managerilor entității pentru stabilirea strategiilor viitoare.

3. Contabilitatea de gestiune utilizată în prezent la IPM nu asigură în deplină măsură necesitățile manageriale. Metodele tradiționale de calculare a costului de producție determină costul efectiv cu întârziere, nu permite ținerea evidenței costurilor pe centre de responsabilitate și nu oferă posibilitatea întocmirii rapoartelor manageriale.

În acest context, autorul a argumentat necesitatea ținerii contabilității costurilor pe centre de responsabilitate, fapt ce ar oferi posibilitatea de a evalua și identifica cauzele, responsabili abaterilor înregistrate la nivelul centrului de responsabilitate. Autorul a fundamentat necesitatea aplicării metodei standard-cost și a elaborat propuneri privind implementarea acestuia la IPM.

4. În practica IPM nu se ține evidența producției în curs de execuție la finele perioadei de gestiune. Valoarea acesteia este inclusă în costul produselor fabricate care conduce la majorarea costului de producție din perioada de gestiune sau se recunoaște sub formă de materii prime și materiale, fiind prezentate în bilanț, modificând astfel structura stocurilor reale ale entității. În același timp, neînregistrarea costului producției în curs de execuție, la finele perioadei de gestiune în cadrul IPM, tinde spre denaturarea bazei impozabile de calcul al impozitului pe venit și, totodată, spre nerespectarea cerințelor calitative de prezentare a informației la întocmirea situațiilor financiare.

Pentru ca datele incluse în bilanț să fie corecte și entitatea să dispună de informație reală, autorul consideră necesară ținerea evidenței costului producției neterminate în contul stabilit de Planul de conturi.

5. Controlul de gestiune asigură o gestiune „sănătoasă” prin îndeplinirea funcțiilor sale. Însă nivelul actual al contabilității costurilor la IPM nu permite controlului să-și execute funcțiile. Informațiile de care dispun aceste entități nu prezintă suportul necesar efectuării controlului, nu permite compararea previziunilor cu realizările și luarea de măsuri corective. În acest context autorul a fundamentat necesitatea efectuării controlului prin sistemul de bugete, ce permite descentralizarea responsabilităților, asigurarea unui control în cadrul exercițiului bugetar

6. Actualmente, la IPM, nu se efectuează controlul prin bugete, fapt ce nu permite managerilor să urmărească nivelul de atingere a obiectivelor strategice stabilite. Întocmirea bugetelor la nivelul fiecărui centru de responsabilitate contribuie la dimensionarea volumului de activitate în vederea stabilirii cuantumului și condițiilor de alocare și utilizare eficientă a resurselor, precum și a repartizării responsabilităților între managerii implicați în gestionarea resursele alocate și realizarea obiectivelor fixate.

În acest context, autorul a elaborat, pentru entitățile producătoare de mobilă, modelul de Regulament privind bugetarea, care va permite soluționarea mai multor probleme, precum: creșterea nivelului informațional al procesului de gestionare a entității; sporirea eficienței planificării (bugetării), controlului și analizei executării mărimilor prestabilite; ridicarea nivelului competenței colaboratorilor; motivarea personalului entității în atingerea scopurilor propuse.

7. Cercetările efectuate privind esența și importanța rapoartelor manageriale la IPM, au demonstrat că acestea nu corespund necesităților informaționale ale utilizatorilor. Forma acestora nu este coordonată și aprobată cu subdiviziunile entității, lipsesc indicatorii de evaluare a centrelor de responsabilitate, persoanele responsabile raportării manageriale, destinatarul raportului etc. În vederea soluționării acestor probleme, autorul a elaborat și a propus unele modele noi de rapoarte manageriale, argumentând importanța și rolul acestora în măsurarea performanțelor.

Problema științifică importantă soluționată în domeniul investigat constă în elaborarea unui sistem al contabilității și controlului de gestiune la IPM bazat pe centre de responsabilitate; aplicarea metodei standard-cost, care permite evidența costurilor de producție standard, constatarea abaterilor, analiza acestora și luarea deciziilor. Un alt aspect al problemei soluționate constă în dezvoltarea și implementarea controlului de gestiune la IPM prin sistemul de bugetare a costurilor, elaborarea modelului de Regulament privind bugetarea, aplicarea formelor noi de rapoarte manageriale specifice ramurii date. Recomandările propuse vor contribui la modernizarea contabilității și controlului de gestiune transformându-le într-un instrument esențial și indispensabil pentru măsurarea performanțelor entităților producătoare de mobilă.

Cercetările efectuate s-a soldat cu formularea unor *recomandări* referitoare la perfecționarea contabilității și controlului de gestiune:

1. Noțiunea contabilității de gestiune este definită de autor ca o parte integrantă a contabilității, prin intermediul căreia are loc identificarea, măsurarea, interpretarea informației la orice nivel ierarhic al entității, în scopul planificării, evaluării costurilor, determinării și controlului abaterilor, analizei executării bugetelor în vederea întocmirii rapoartelor interne și luării deciziilor manageriale operative și strategice.

Această definiție redă un spectru larg de informații care completează informația prezentată de contabilitatea financiară și oferă posibilitatea de a fundamenta decizii corecte în gestionarea pe viitor, care va permite determinarea rezultatelor activității fiecărei subdiviziuni structurale și managerului acesteia.

2. Un sistem de gestiune prezumă analize ale costurilor, bugete pe responsabilități, definirea performanțelor. Fără control de gestiune, managerii nu pot face față strategiei, nu pot lua deciziile necesare, și nu pot monitoriza entitatea.

În această ordine de idei, controlul de gestiune, în viziunea autorului constituie **un ansamblu de procese, care permite managerilor entității sau a centrelor de responsabilitate, să asigure utilizarea resurselor cu eficacitate, pentru realizarea scopurilor și obiectivelor, stabilite în concordanță cu interesele fundamentale ale entității.**

Această definiție permite prezentarea unui sistem al controlului de gestiune, care înglobează un proces ce constă din acțiuni întreprinse, asigură o coerență între strategia și gestiunea curentă a entității, ajută la pilotajul performanței entității.

3. Proiectarea costurilor în cadrul contabilității de gestiune pe centre de responsabilitate, în funcție de locurile de apariție a costurilor și de particularitățile tehnologice ale ramurii, scoate la iveală unele direcții de perfecționare a contabilității de gestiune în cadrul entităților producătoare de mobilă, printre care autorul evidențiază următoarele:

- divizarea structurii activităților entității pe centre de responsabilitate și locuri de apariție a costurilor în scopul măsurării performanțelor fiecărui centru;
- codificarea centrelor de responsabilitate, elementelor și articolelor de costuri și aplicarea schemei de tratare contabilă pentru ținerea evidenței analitice, care va permite urmărirea și fundamentarea corectă a costurilor;
- elaborarea bugetelor și rapoartelor manageriale pe centre de responsabilitate, în funcție de particularitățile tehnologice ale ramurii investigate;
- identificarea persoanelor responsabile (managerii) la diferite niveluri ierarhice;
- stabilirea sistemului de indicatori de evaluare a performanțelor pe niveluri ierarhice care servește drept obiectiv în atingerea scopurilor propuse.

Acest sistem de evidență permite localizarea costurilor, detalierea elementelor și articolelor de calculație pe centre de responsabilitate și pe locuri de apariție a acestora,

asigurând o bază informațională detaliată privind parametrii tehnico-economici de producere, precum și nivelul costurilor la orice etapă de producere.

4. În vederea determinării valorii producției în curs de execuție, în literatura de specialitate, sunt înaintate trei **metode de evaluare a producției în curs de execuție**: directă, indirectă și în baza costurilor directe de producție. Având la bază metoda costurilor directe de producție, autorul analizează diferite procedee de calcul al costului PCE, și anume în baza: costurilor directe de producție, costurilor totale de producție și valorii contractuale a produselor.

Ca rezultat al calculelor efectuate, autorul recomandă pentru IPM, evaluarea PCE în baza *costurilor directe de producție*, deoarece consideră ca această metodă asigură evidența costurilor directe materiale pe fiecare produs în parte și costurile directe cu personalul determinate pe operații tehnologice.

5. Pentru perfecționarea metodologiei de calculație a costului de producție la IPM, autorul recomandă aplicarea **metodei standard-cost**, care permite:

- promovarea costului determinat înaintea începerii producerii;
- crearea unui cadru adecvat, care permite realizarea între costurile efective și cele standard, luate ca bază de referință;
- fundamentarea bugetelor de costuri în baza standardelor;
- calculul, urmărirea, analiza și raportarea abaterilor costurilor efective de la cele standard, astfel încât să se efectueze controlul bugetar al costurilor;
- determinarea cauzelor de apariție a abaterilor;
- identificarea persoanelor responsabile de apariție a abaterilor.

În acest context, autorul a elaborat rapoarte privind calcularea abaterilor de la costurile-standard de materiale, cu personalul, CIP.

6. În vederea asigurării unui control eficient al costurilor efectiv înregistrate, față de cele stabilite standard, autorul recomandă modele de **rapoarte privind abaterile înregistrate de la costul-standard**, care permit:

- identificarea abaterii (favorabilă sau nefavorabilă);
- determinarea factorului (cantitativ sau calitativ) ce a influențat diferența înregistrată;
- stabilirea cauzelor de apariție a abaterilor (controlabilă sau necontrolabilă);
- elucidarea persoanelor responsabile de apariție a abaterilor.

7. În scopul ameliorării **procesului de bugetare**, considerată de autor drept componentă fundamentală a controlului de gestiune pentru IPM, propune:

- elaborarea și aplicarea unui model de Regulament privind bugetarea – ca îndrumar pentru organizarea și gestionarea sistemului de bugete;
- corelarea procesului de bugetare cu nivelurile ierarhice de gestionare a entității;
- elaborarea și controlul sistemului bugetar la IPM-mici să fie efectuate de managerul-analist, iar la IPM-mari – de structuri speciale (departamente);

- formarea bugetelor pentru fiecare centru de responsabilitate, în baza principiului „conexiunii inverse”, asigurându-le astfel o detaliere profundă a informației;
- descrierea etapelor de întocmire a bugetelor.

8. În scopul controlului mai eficient pentru măsurarea performanțelor, autorul recomandă pentru IPM:

- elaborarea și utilizarea rapoartelor manageriale funcționale pe centre de responsabilitate, cu scopul de a identifica aportul fiecărui centru în urma activității;
- implementarea formularelor de rapoarte manageriale, cu indicarea destinatarului și elucidarea persoanelor responsabile de întocmire a raportului;
- detalierea informației în cadrul rapoartelor fiind necesară la fundamentarea deciziilor manageriale, la diferite niveluri ierarhice.

9. Pentru **aprecierea eficienței gestionării resurselor entității**, la IPM autorul propune un sistem de proceduri succesive:

- modernizarea regulată a sistemului bugetar, care contribuie la funcționarea eficientă și permite formarea unei baze informaționale mai calitative;
- îmbunătățirea calității informațiilor furnizate de managerii centrelor de responsabilitate pentru luarea deciziilor eficiente de managerii entității;
- stabilirea indicatorilor de măsurare a performanței pe centre de responsabilitate;
- repartizarea sarcinilor sistemului de bugetare între managerul centrului de responsabilitate și managerul-analist;
- implementarea funcției de control în cadrul centrului de responsabilitate, prin întocmirea calendarului bugetar pentru perioada respectivă, ceea ce prezintă o premisă de soluționare a problemelor apărute în cadrul centrului de responsabilitate.

Rezultatele cercetării în cauză constituie un aport în dezvoltarea teoriei și practicii contabilității și controlului de gestiune, prin aprofundarea și perfecționarea metodologiilor și practicilor existente în domeniu. Aceste rezultate vor contribui la obținerea informației necesare managerilor pentru măsurarea performanțelor obținute și adoptarea deciziilor.

LISTA LUCRĂRILOR PUBLICATE LA TEMA TEZEI

Articole științifice în ediții de profil național

1. BAJAN M. Evoluția contabilității manageriale. În: Studia Universitatis, Seria: științe exacte și economice. Chișinău: USM, 2009, nr. 2(22), p. 171-174, 0,34 c.a. ISSN 1857-2073. Categoria C.
2. BAJAN M. Contabilitatea managerială – instrument al managementului strategic. În: Studia Universitatis, Seria: științe exacte și economice. Chișinău: USM, 2010, nr. 2(32), p. 234-236, 0,29 c.a. ISSN 1857-2073. Categoria C.
3. BAJAN M. Bugetarea – instrument de previzionare și dimensionare a consumurilor. În: Studia Universitatis, Seria: științe exacte și economice. Chișinău: USM, 2011, nr.2(42), p.140-146, 0,38 c.a. ISSN 1857-2073. Categoria C.
4. BAJAN M. Rolul și modul de întocmire a rapoartelor manageriale pe centre de responsabilitate. În: Studia Universitatis, Seria: științe exacte și economice. Chișinău: USM, 2011, nr. 2(42) , p.147-152, 0,41 c.a. ISSN 1857-2073. Categoria C.
5. BAJAN M., BAJEREAN E. Metoda standard-cost – cale de perfecționare a calculației costului de producție. În: Economica. , Chișinău: ASEM, 2012, nr.4(82), p. 107-113, 0,29 c.a. ISSN 1810-9136. Categoria B.
6. BAJAN M., BAJEREAN E. Controlul costurilor standard prin intermediul analizei abaterilor. În: Analele ASEM, Ediția a XI-a, Nr.1/2013, Chișinău 2013, p. 200-205, 0,29 c.a. ISBN 978-9975-75-631-0. Categoria C.
7. BAJAN M. Esența teoretică privind controlul de gestiune în cadrul entităților. În: Analele Academiei de Transporturi, Informatică și Comunicații 2007-2008. Chișinău: Evrica, 2009, vol.II(XIII), p. 144-149, 0,27 c.a. ISBN 978-9975-941-40-2.

Materiale ale comunicărilor științifice

8. BAJAN M. Locul contabilității de gestiune în structura informațională a întreprinderii. În: Simpozionul Internațional al Tinerilor Cercetători, din 18-19 aprilie 2008. Chișinău: ASEM, 2008, Ed. a VI-a, vol. I, p. 283-285, 0,22 c.a. ISBN 978-9975-75-415-6.
9. BAJAN M. Principiile organizării contabilității de gestiune la entitățile producătoare de mobilă. În: Simpozionul Internațional al Tinerilor Cercetători din 10-11 aprilie 2009. Chișinău: ASEM, 2009, Ed. a VII-a, vol. I, p. 388-391, 0,25 c.a. ISBN 978-9975-75-472-9.
10. BAJAN M., BAJEREAN E. Cadrul conceptual al contabilității manageriale. În: Dezvoltarea economică în contextul aspirației de integrare europeană. Perspective și Realizări: Conferința științifică internațională din 23-24 octombrie 2009. Chișinău: USM, 2009, p. 303-307, 0,23 c.a. ISBN 978-9975-70-915-6.

11. BAJAN M. Delimitări conceptuale ale calculației costurilor. În: Problemele contabilității în contextul integrării Europene: Conferința științifică internațională din 10-11 noiembrie 2009, Chișinău: ASEM, 2009, p. 220-222, 0,27 c.a. ISBN 978-9975-75-498-9.
12. BAJAN M. Contabilitatea consumurilor pe centre de responsabilitate. În: Simpozionul Internațional al Tinerilor Cercetători din 28-29 aprilie 2010. Chișinău: ASEM, 2010, Ed. a VIII-a, vol. I, p.325-328, 0,19 c.a. ISBN 978-9975-75-543-6.
13. BAJAN M. Exercițierea controlului bugetar la întreprinderile producătoare de mobilă. În: Republica Moldova la 20 ani de reforme economice: Conferința științifică internațională din 23-24 septembrie 2011. Chișinău: ASEM, 2011, p. 319-321, 0,23 c.a. ISBN 978-9975-75-588-7.
14. BAJAN M. Evaluarea curentă și raportarea financiară a producției în curs de execuție la entitățile producătoare de mobilă. În: Contabilitatea: provocări actuale și aspirații pe viitor: Conferința științifică internațională din 04 aprilie 2012. Chișinău: ASEM, 2012, p. 295-301, 0,37 c.a. ISBN 978-9975-75-619-8.
15. BAJAN M. Limitele metodelor clasice de calculație a costurilor utilizate în industria mobilei, căi de perfecționare a acestora. În: Contabilitatea: provocări actuale și aspirații pe viitor: Conferința științifică internațională din 04 aprilie 2012. Chișinău: ASEM, 2012, p. 236-239, 0,23. ISBN 978-9975-75-619-8.
16. BAJAN M., MIHAILA, S. Rolul contabilității manageriale în elaborarea deciziilor strategice. În: Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii: Conferința științifică internațională din 28-29 septembrie 2012. Chișinău: ASEM, 2012, p. 404-406, 0,28 c.a. ISBN 978-9975-75-619-8.
17. БАЖАН М. Пути совершенствования распределения косвенных производственных затрат при позаказном методе на мебельных фабриках. В: Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты: Международная научная конференция от 25-26 октября 2012. Беларусь: Новополоцк, 2012, p. 15-19, 0,19 c.a. ISBN 978-985-531-342-2.
18. BAJAN M. Necesitatea perfecționării metodelor de calcul a costurilor la entitățile producătoare de mobilă. În: Contabilitatea și auditul în contextul integrării europene: progrese și așteptări: Conferința științifică internațională din 05 aprilie 2013. Chișinău: ASEM, 2013, p. 236-238, 0,22 c.a. ISBN 978-9975-4242-7-1.
19. BAJAN, M. Costul – instrument al controlului de gestiune. În: Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii: Conferința științifică internațională, Chișinău, 27-28 septembrie 2013, Chișinău 2013, p. 297-299, 0,21 c.a. ISBN 978-9975-75-674-7.

ADNOTARE

la teză pentru obținerea gradului de doctor în științe economice
**„Particularitățile contabilității și controlului de gestiune în întreprinderile
producătoare de mobilă”, BAJAN Maia, Chișinău, 2015**
Specialitatea: 522.02 Contabilitate; audit; analiză economică

Structura tezei: adnotarea, introducerea, trei capitole, concluzii și recomandări, bibliografia (198 de titluri), 150 pagini text de bază, 45 tabele, 21 figuri și 26 anexe. Rezultatele cercetării sunt publicate în 19 lucrări științifice.

Cuvinte-cheie: contabilitate de gestiune, control de gestiune, centre de responsabilitate, standard-cost, buget, sistem bugetar, control bugetar, rapoarte manageriale, proces decizional, performanță.

Domeniul de studiu: contabilitate de gestiune și control de gestiune.

Scopul și obiectivele cercetării constă în examinarea și prezentarea delimitărilor conceptuale și a fundamentelor teoretice și metodologice a contabilității și controlului de gestiune la entitățile din ramura producătoare de mobilă prin prisma particularităților tehnologice a procesului de producere, cu identificarea inconvenientelor existente în domeniu, dar și a direcțiilor de perfecționare a acestora dictate de strategiile și normele naționale și internaționale în domeniu.

Noutatea și originalitatea științifică a rezultatelor obținute se reflectă prin aprofundarea și dezvoltarea teoretică și științifică a noțiunilor de contabilitate și control de gestiune prin prisma studiului empiric al literaturii de specialitate; argumentarea necesității organizării contabilității de gestiune pe centre de responsabilitate ținând cont de particularitățile tehnologice de producere la IPM și recomandarea sistemului unic de codificare; aplicarea metodelor optime de evaluare a producției în curs de execuție pentru IPM; aplicarea metodei standard-cost, stabilirea și analiza abaterilor pentru efectuarea unui control performant și formularea unor decizii; perfecționarea controlului de gestiune prin sistemul de bugete specific entităților producătoare de mobilă, în scopul modernizării instrumentelor de măsurare a performanțelor activității; elaborarea unui sistem avansat de raportare managerială care va asigura măsurarea performanțelor pe centre de responsabilitate.

Problema științifică importantă soluționată în domeniul investigat constă în elaborarea unui sistem al contabilității și controlului de gestiune la IPM bazat pe centre de responsabilitate; aplicarea metodei standard-cost, care permite evidența costurilor de producție standard, constatarea abaterilor, analiza acestora și luarea deciziilor. Un alt aspect al problemei soluționate constă în dezvoltarea și implementarea controlului de gestiune la IPM prin sistemul de bugetare a costurilor, elaborarea modelului de Regulament privind bugetarea, aplicarea formelor noi de rapoarte manageriale specifice ramurii date. Recomandările propuse vor contribui la modernizarea contabilității și controlului de gestiune transformându-le într-un instrument esențial și indispensabil pentru măsurarea performanțelor entităților producătoare de mobilă.

Semnificația teoretică și valoarea aplicativă a tezei reprezintă elaborarea recomandărilor teoretice și practice privind perfecționarea contabilității și controlului de gestiune în cadrul IPM, în conformitate cu cerințele procesului de globalizare și practicile internaționale avansate.

Implementarea rezultatelor științifice: rezultatele cercetării au fost aplicate și acceptate spre implementare în practica contabilă a unor entități autohtone de producere a mobielei, precum și în procesul didactic al instituțiilor cu profil economic.

ANNOTATION

to the thesis for obtaining the PhD degree in economic sciences

„The peculiarities of accounting and management control in the furniture manufacturing enterprises”, BAJAN Maia, Chişinău, 2015

Specialty: 522.02 Accounting; audit; economic analysis

Thesis structure: annotation, introduction, three chapters, conclusions and recommendations, bibliography (198 titles), 150 basic text pages, 45 tables, 21 figures and 26 annexes. Research results are published in 19 scientific papers.

Key words: management accounting, management control, responsibility centers, standard cost, budget, budget system, budgetary control, management reports, decision making process, performance.

Field of study: management accounting and management control.

Purpose and objectives of the research is to examine and present the conceptual delimitations and the theoretical and methodological foundations of accounting and management control within the entities from furniture manufacturing branch in terms of technological peculiarities of production process, by identifying the existing drawbacks in the field, and the directions of their improvement dictated by national and international strategies and standards in the field.

Scientific novelty and originality of obtained results are reflected through deepening and development of theoretical and scientific concepts of accounting and management control through the empirical study of specialized literature; the need to organize the accounting management on responsibility centers taking into account the peculiarities of production technology within the furniture manufacturing entities and recommending an unique coding system; application of optimal methods for assessing the production in progress for the furniture manufacturing entities; application of standard-cost method, and analyzing the deviations for a performing control and decisions making process; improving management control by using a specific budget system for the furniture manufacturing entities, in order to modernize the measurement tools of business performances; elaboration of an advanced system of management reporting that will provide performance measurement on responsibility centers.

The important scientific problem solved in the investigated field consists in elaborating an accounting and management control system at the furniture manufacturing entities based on responsibility centers; application of standard cost method, which allows the evidence of standard production costs, finding the deviations, their analysis and making decision regarding it. Another aspect of the settled problem is the development and implementation of management control in furniture manufacturing entities by using the system of budgeting costs, elaboration of the Regulation on budgeting model, application of new forms of management reports to branch specific data. The proposed recommendations will contribute to the modernization of accounting and management control turning it into a vital and indispensable tool for measuring the performance of furniture manufacturing entities.

Theoretical significance and applicative value of the thesis reflects the elaboration of the theoretical and practical recommendations regarding the improving of accounting and management control within the furniture manufacturing enterprises, in accordance with the requirements of globalization and advanced international practices.

Implementation of the scientific results: the results of the research were applied and accepted for implementation in accounting practice of some autochthonous enterprises that produce furniture as well as in educational process of some economic profile institutions.

АННОТАЦИЯ

к диссертационной работе на соискание ученой степени доктора экономических наук
„Особенности управленческого учета и управленческого контроля на предприятиях по производству мебели”, БАЖАН Майя, Кишинэу, 2015 г.

Специальность: 522.02 Бухгалтерский учет, аудит, экономический анализ

Структура диссертации: аннотации, введение, три главы, заключение и рекомендации, библиография (198 названий), 150 страниц основного текста, 45 таблиц, 21 рисунков и 26 приложений. Результаты исследования опубликованы в 19 научных работах.

Ключевые слова: управленческий учет, управленческий контроль, центры ответственности, метод стандарт-кост, бюджет, система бюджетов, бюджетный контроль, управленческая отчетность, процесс принятия решений, эффективность.

Область исследования: управленческий учет и управленческий контроль.

Цель и задачи исследования заключаются в изучении концептуальных основ и презентации теоретических и методологических аспектов бухгалтерского учета и управленческого контроля на предприятиях мебельной отрасли, принимая во внимание технологические особенности производственного процесса, а также выявление существующих недостатков в этой области, и обоснование направлений совершенствования в соответствии с национальными и международными требованиями.

Научная новизна и оригинальность полученных результатов состоит в углублении и теоретическом и научном развитии понятий управленческого учета и контроля путем эмпирического изучения литературы по специальности; обосновании необходимости организации управленческого учета по центрам ответственности с учетом технологических особенностей производственного процесса на ППМ и рекомендации единой системы кодификации; применении оптимальных методов оценки незавершенного производства на ППМ; применении метода standard-cost, выявлении и анализе отклонений в целях осуществления эффективного контроля и обоснования решений; совершенствовании управленческого контроля путем организации системы бюджетов, отражающих специфику предприятий по производству мебели в целях модернизации инструментов оценки эффективности деятельности; разработка совершенной системы управленческой отчетности, обеспечивающей оценку эффективности деятельности по центрам ответственности.

Важность научной проблемы решенной в исследуемой области состоит в разработке системы учета и управленческого контроля на ППМ, основанной на центрах ответственности; применение метода калькуляции себестоимости «стандарт-кост», позволяющего учитывать стандартные производственные затраты, установление отклонений, их анализ и принятие управленческих решений. Другой аспект решенной проблемы состоит в развитии и внедрении управленческого контроля на ППМ путем использования системы бюджетирования затрат, разработки модели Регламента по бюджетированию, применения новых форм управленческих отчетов с учетом специфики данной отрасли. Предложенные рекомендации будут способствовать модернизации учета и управленческого контроля путем трансформации их в важный и необходимый инструмент для измерения эффективности деятельности предприятий мебельной отрасли.

Теоретическая и практическая ценность работы заключается в разработке теоретических и практических рекомендаций по совершенствованию учета и управленческого контроля на ППМ, в соответствии с требованиями процесса глобализации и передовых международных практик.

Внедрение научных результатов: результаты исследования были применены и приняты к реализации в учетных практиках бухгалтерского учета некоторых местных предприятий по производству мебели, а также в учебном процессе образовательных учреждений экономического профиля.

BAJAN MAIA

**PARTICULARITĂȚILE CONTABILITĂȚII ȘI
CONTROLULUI DE GESTIUNE ÎN ÎNTREPRINDERILE
PRODUCĂTOARE DE MOBILĂ**

522.02. – CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ

**AUTOREFERATUL
tezei de doctor în științe economice**

Aprobat spre tipar: 06.04.2015
Hârtie offset. Tipar offset.
Coli de tipar: 1,00

Formatul hârtiei 60×84 1/16
Tirajul 50 ex.
Comanda nr. 0114

Tipografia Arva Color SRL
Chișinău, str. Mircești, 22/4, MD 2049
tel.: +373(0) 22 432 507