

CZU: 657.474.5:338.48

## ABORDĂRI PRIVIND CONTABILITATEA COSTURILOR DE PRODUCȚIE ȘI CALCULAȚIA COSTULUI PRODUSULUI TURISTIC

*Galina LUȘMANSCHI, Oxana COSTEȚCHI-JUȘCA*

*Universitatea de Stat din Moldova*

În acest articol sunt analizate particularitățile contabilității costurilor de producție și ale calculației costului produsului turistic în industria turismului. În același timp, sunt evidențiate principiile care stau la baza organizării contabilității costurilor de producție și a calculației costului produselor turistice. În acest context au fost evidențiate anumite probleme în organizarea contabilității costurilor de producție și au fost înaintate unele recomandări care vor spori operativitatea informației contabile, vor intensifica controlul formării costurilor de producție și vor contribui la evidențierea mai amplă a rezervelor de reducere a costului produselor turistice.

**Cuvinte-cheie:** *costuri de producție, costuri directe, costuri indirecte, produs turistic, pachet de servicii de călătorie, articol de calculație, calculația costului produselor și al serviciilor, metoda costurilor parțiale „direct-costing”.*

### APPROACHES TO COST ACCOUNTING OF PRODUCTION AND CALCULATION OF THE COST OF THE TOURIST PRODUCT

This paper analyses the peculiarities of the production cost accounting and the calculation of the cost of the tourism product in the tourism industry. At the same time, the principles underlying the organization of the production cost accounting and the calculation of the cost of tourism products are highlighted. In this context, certain problems have been highlighted in the organization of the production cost accounting and certain recommendations have been made that will increase the operability of the accounting information, intensify the control of the production costs formation and will contribute to the broader highlighting of the reserves to reduce the cost of tourism products.

**Keywords:** *production costs, direct costs, indirect costs, tourist product, package of travel services, calculation item, cost and product cost calculation, partial direct-costing method.*

### Introducere

Tărâmul contabilității costurilor de producție și al calculației costului în industria turismului este foarte arid, deoarece abordările acestei problematice în literatura de specialitate din Republica Moldova sunt foarte puține. Analiza lucrărilor științifice privind teoria și practica contabilității în turism a demonstrat că în prezent există necesitatea creării reglementărilor contabile în activitatea de turism, precum și necesitatea elaborării politicilor contabile ale unei entități turistice care ar viza contabilitatea și fiscalitatea în domeniul dat.

Furnizarea de informații privind costul produselor turistice constituie o funcție importantă a contabilității manageriale în cadrul unei entități turistice. Aceste informații permit managerilor să identifice domeniile problematice, să exercite un control asupra costurilor de producție, să fundamenteze deciziile manageriale.

În continuare, vom examina actualul sistem de organizare a contabilității costurilor de producție și de calculație a costului produselor turistice cu scopul de a înlătura anumite probleme ce influențează formarea rezultatului financiar al acestor entități.

### Probleme și discuții

Activitatea entităților de turism, reprezentată de turooperatori și agenții de turism, constă în formarea, promovarea și vânzarea unui produs turistic.

Economiștii G.Stănculescu și G.Țigu definesc *produsul turistic* ca fiind „ansamblul de bunuri materiale și servicii capabil să satisfacă nevoile de turism ale unei persoane între momentul plecării și momentul sosirii în locul de plecare” [1].

În Codul Civil al Republicii Moldova (în vigoare din 01.03.2019) se utilizează noțiunea de *pachet de servicii de călătorie (pachet)*, care reprezintă o combinație a cel puțin două tipuri diferite de servicii de călătorie destinate aceleiași călătorii sau vacanțe [2]. În acest context, serviciul de călătorie presupune: transportul de pasageri; cazarea care nu face parte intrinsecă din transportul de pasageri și care este realizată în alt scop decât cel rezidențial; închirierea de autoturisme, de alte autovehicule sau de motociclete care necesită permis de conducere de categoria A; orice alt serviciu turistic care nu este parte intrinsecă a unui serviciu de călătorie.

Actualmente, pentru desfășurarea eficientă a activității de turism sunt necesare informații veridice despre componența costurilor unui produs turistic. În acest context, pentru funcționarea eficientă a contabilității în turism, este importantă calcularea corectă a costului produsului turistic.

Astfel, entitățile sunt nevoite să respecte riguros legislația în vigoare, principiile economice existente și să găsească soluții în vederea perfecționării contabilității costurilor de producție în cazuri nestandarde, apelând doar la principiile formării și clasificării costurilor de producție.

În conformitate cu Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor, *costurile de producție* reprezintă resurse exprimate valoric și consumate pentru fabricația produselor sau prestarea serviciilor [3].

La gestionarea corectă a costurilor de producție o importanță majoră are clasificarea acestora, care trebuie să corespundă sarcinilor contabilității manageriale, deoarece acest fapt contribuie direct la calculația costului produselor fabricate sau al serviciilor prestate.

Conform Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor, contabilitatea costurilor de producție se ține pe articole de costuri care cuprind [3]:

- 1) costuri materiale directe și repartizabile;
- 2) costuri cu personalul directe și repartizabile;
- 3) costuri indirecte de producție.

Entitatea turistică poate modifica nomenclatorul articolelor de costuri din Indicațiile metodice în dependență de particularitățile organizațional-tehnologice, necesitățile informaționale, precum și de semnificația anumitor tipuri de costuri.

De menționat că în componența costurilor de producție în cadrul entităților turistice se pot include astfel de costuri, cum ar fi: cazarea, transportarea, alimentația, excursii, îngrijiri medicale, tratament și prevenire a bolilor (profilactic), oformarea documentelor, activități distractive, asigurarea în perioada călătoriilor etc. În afară de aceasta, costul produsului turistic poate include și alte tipuri de costuri, cum ar fi: costuri legate de dezvoltarea unor tururi noi, costuri legate de recrutare, delegare etc.

În așa mod, nomenclatorul, componența și modul de contabilizare a costurilor de producție, articolele de calculație, perioada și metodele de calculație a costului produselor turistice se stabilesc în politicile contabile ale entității turistice.

Investigațiile efectuate au demonstrat că, actualmente, la entitățile turistice există o problemă enormă ce ține de lipsa de informații fiabile cu privire la costurile de producție care servesc drept bază pentru determinarea costului produsului turistic, ceea ce duce la o apreciere eronată a situației financiare a entității turistice, prin apariția unor costuri neproductive. Complică situația și faptul că actualmente lipsește instrucțiunea metodică ramurală privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor turistice pentru activitatea de turism.

Astfel, una dintre soluțiile problemelor privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor turistice poate fi elaborarea și aprobarea în modul stabilit de legislație a Instrucțiunii metodice (Regulamentului) privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor turistice, ținându-se cont de particularitățile acestora în baza Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor. În această ordine de idei, sunt binevenite comentariile cu privire la aplicarea prevederilor SNC pentru turism, elaborarea de instrucțiuni ramurale.

Costul unui produs turistic reprezintă expresia valorică a costurilor de producție ale unei entități turistice, orientat spre un scop economic bine determinat, fiind unul dintre indicatorii sintetici care caracterizează eficiența utilizării resurselor în procesul de producție.

Pentru a calcula costul produsului turistic, este foarte important să se stabilească corect obiectele de calculație. Obiectele de calculație (purtători de costuri) se prezintă ca un tip de produs, costul căruia trebuie calculat. De exemplu, în cazul turului în grup, obiect de calculație constituie costul deservirii grupului de turiști, în cazul turului individual – costul deservirii unui singur turist.

Contabilitatea costurilor de producție este condiționată de metoda de calculație a costului produselor (serviciilor) fabricate (prestate). Folosirea oricărei clasificări a metodelor de calculație a costului produselor (serviciilor) fabricate (prestate) invocă apariția anumitor elemente în contabilitatea costurilor de producție. Astfel, contabilitatea costurilor de producție pentru producerea unui produs turistic este organizată, de regulă, conform metodei pe comenzi, în care obiectul de calculație este o comandă separată pentru producerea unui

anumit produs turistic sau a unui grup de produse turistice tipice. Uneori, însă, ca obiect de calculație poate fi îmbinarea comenzilor pentru producerea produselor turistice, care pot fi combinate după anumite caracteristici (direcția geografică, anotimp, turoperator pentru recepție etc.).

Condiția obligatorie de aplicare a *metodei pe comenzi de calculație a costului* unui produs turistic este deschiderea comenzilor de producție. După deschiderea comenzii la un tip de produs turistic, toată documentația de evidență primară trebuie să se întocmească cu indicarea obligatorie a caracterului (codului) comenzii. La sfârșitul îndeplinirii comenzii, comanda se închide. Metoda în cauză se aplică și la entitățile cu tip de producție unic sau în serie mică de producție.

Contabilitatea costurilor de producție la producerea unui produs turistic (rezervări hoteliere, asistență la obținerea vizei turistice, servicii de excursie etc.) se efectuează cu ajutorul contului 811 „*Activități de bază*”. Dacă există careva subdiviziuni separate, care efectuează anumite lucrări, servicii ce sunt utilizate la producerea unui produs turistic (complexe hoteliere, case de vacanță, transport etc.), atunci aceste costuri de producție sunt înregistrate în contul 812 „*Activități auxiliare*”. Planul general de conturi contabile nu prevede anumite subconturi pentru desfășurarea conturilor 811 „*Activități de bază*” și 812 „*Activități auxiliare*”, ceea ce permite entităților turistice organizarea evidenței analitice în funcție de necesitățile informaționale, pe anumite activități turistice desfășurate. Costurile indirecte de producție sunt contabilizate în cadrul entității turistice la contul 821 „*Costuri indirecte de producție*”.

În acest context, considerăm că contabilitatea analitică a costurilor de producție în turism trebuie să se țină pe comenzi individuale sau grupuri de comenzi, care formează obiectul de calculație. Astfel, în opinia noastră, ar fi binevenită codificarea costurilor activității de bază pe obiecte de calculație.

În continuare vom aborda un mod tradițional de grupare și includere a costurilor de producție în costul produselor turistice. Ca obiect de calculație va fi costul deservirii unui grup de turiști (tur colectiv sau de grup) și costul deservirii unui turist individual (tur individual).

Totuși, în prezent, cea mai mare parte a fluxului de turiști constă din grupuri de persoane. Aceasta înseamnă că entitatea de turism determină prețul total al călătoriei pentru întregul grup de turiști. În același timp, de regulă, se oferă o reducere pentru un grup de turiști în dependență de volumul comenzii – până la 10%, de termene și periodicitate – până la 5%, sau în funcție de durata de ședere a turiștilor într-un hotel – până la 10%.

Totodată, entității de turism i se pot oferi reduceri suplimentare pentru participarea companiei la publicitate, repartizarea de broșuri în țară, într-un anumit oraș, hotel separat și în alte locuri de sejur pentru turiști. Reduceri se pot face și în cazul plății în avans pentru deservirea turistică. În general, prețul la deservirea turistică pentru grupuri de turiști poate fi mai mic decât prețul la deservirea turistică a unui turist individual, în medie cu 10-20%.

La fel, prețul unui produs turistic este influențat de numărul de servicii incluse. Unui turist i se pot pune la dispoziție fie anumite tipuri de servicii (la alegerea lui), fie o gamă completă de servicii. O gamă completă de servicii poate fi oferită prin vânzarea așa-numitelor tururi inclusive (inclusive-tour) sau a pachetelor turistice (packadge-tour).

În cazul tururilor inclusive, care sunt utilizate în călătoriile aeriene, prețurile transportului de turiști către și de la destinație este determinat pe baza unor tarife speciale, care pot fi în jumătate mai mici ca de obicei. De menționat că în cazul dat clienții sunt informați despre prețul total al tururilor-inclusive, fără a le descompune pe tipuri concrete de servicii și prețuri separate.

În momentul stabilirii prețului unui tur-inclusiv, entitatea ia în considerare toate costurile de producție care formează costul produsului turistic, precum și cheltuielile pentru întreținerea aparatului administrativ, cheltuielile de publicitate, în același rând și suma profitului așteptat. Totuși, prețul total al unui tur inclusiv pentru un turist în parte este mai mic decât pentru o călătorie individuală, fără ajutorul unei entități de turism în aceleași condiții.

Pachetele turistice oferă clientului o gamă completă de servicii, care, însă, pot să nu includă prețul transportului de turiști către și de la destinație. Organizarea acestor pachete-turistice se efectuează conform unor programe speciale, reclamate inițial.

Structura produselor turistice (a pachetelor de servicii de călătorie) variază în funcție de țară, componența turiștilor, puterea de cumpărare a acestora, natura, gama și calitatea serviciilor turistice.

Costurile de producție directe în cadrul unei entități turistice includ: cazarea; servicii de transport și transportare; alimentarea; servicii de excursii; îngrijiri medicale, tratament și prevenire a bolilor; servicii de viză și alte costuri asociate cu proiectarea unei călătorii turistice; asigurare voluntară împotriva accidentelor, a bolilor în timpul unei călătorii turistice; serviciul de ghizi-traducători și însoțitori.

La organizarea tururilor turistice, entitățile de turism cooperează cu companiile de asigurări, deoarece multe ambasade eliberează vize doar dacă există o poliță de asigurare, fiind o garanție a plății pentru serviciile medicale. De obicei, entitățile de turism includ prima de asigurare în costul călătoriei, iar pentru aceasta iau un comision de 10-15% de la compania de asigurări. În cazul în care asigurarea este opțională și plătită de sine stătător de către turist, ea nu este inclusă în prețul turului. Contabilitatea operațiunilor de asigurare turistică depinde de procedura de înregistrare a relațiilor dintre o organizație turistică și o companie de asigurări. Există două opțiuni de interacțiune între o organizație turistică și o companie de asigurări: o organizație turistică acționează ca agent de asigurare sau broker și o organizație turistică încheie un contract de asigurare în favoarea terților, incluzând costul asigurării în prețul turului.

Următorul articol de calculație sunt vizele turistice. Costul vizelor, ca și asigurarea medicală, este calculat reieșind din prețul vizei pentru o persoană și numărul de persoane în grup. Vizele turistice sunt deschise în baza chemărilor de la o companie străină, pentru un anumit număr de turiști. După examinare, consulatul emite o viză comună pentru întregul grup sau pentru turiști individuali.

Articolul de calculație „*Costuri de transport*” include costul călătoriei în țara gazdă (călătorie aeriană, feroviară, autobuz, navă maritimă etc.), transportul turiștilor de la locul de pornire la aeroport, de la aeroport la hotel sau la alt loc de reședință, costuri de transport pentru servicii de excursii în cazul excursiilor cu autobuzul etc. Astfel, se includ doar acele costuri care sunt obligatorii în programul turului.

Costul călătoriei aeriene, de exemplu, este determinat în funcție de costul biletului pentru o persoană și de numărul persoanelor în grup. În acest caz se ia în considerare reducerea de grup oferită de transportator. Procentul reducerilor depinde de compania de transport, de condițiile contractelor încheiate între turoperator și transportator. Calculul se complică dacă turoperatorul se ocupă cu zboruri charter sau cu o schemă de mișcare complexă utilizând mai multe tipuri de transport.

În dependență de tipul de transport utilizat pentru deplasarea turiștilor, prețul unui produs turistic se modifică. De obicei, se calculează un pachet de servicii turistice pentru un grup de turiști, dar există și tururi individuale. Numărul de turiști într-un tur de grup joacă un rol important: cu cât mai multe persoane participă la călătorie, cu atât mai ieftin este costul turului pentru un turist.

Articolul de calculație „*Costuri privind cazarea*” se calculează reieșind din prețul apartamentului (numărului), care depinde de clasa hotelului, aglomerație, de sezonul de sosire, de numărul persoanelor în grup și de reducerile de preț pentru grup acordate, de numărul de nopți de ședere etc. Ca unități de cazare pot servi: hoteluri, moteluri, pensiuni, cabane, vile, camping-uri etc.

Articolul de calculație „*Costuri privind alimentația*” se calculează în funcție de tipul de turism. În cazul tururilor peste hotarele R.Moldova costurile de alimentație depind de condițiile turului: mic dejun, alimentație parțială, alimentație deplină. De regulă, costul alimentelor este inclus în prețul cazării. În majoritatea hotelurilor micul dejun este inclus în prețul numărului. În unele hoteluri, însă, micul dejun, prânzul și cina sunt achitate separat de prețul numărului.

Articolul de calculație „*Costuri pentru excursii*” include numai acele costuri pentru excursii care sunt prevăzute în programul obligatoriu al turului. De obicei, acestea sunt 2-3 excursii și este indicat că, dacă dorește, un turist poate plăti pentru excursii suplimentare la fața locului.

Prețul excursiilor depinde de prețul biletelor la muzee, parcuri, precum și de prețul serviciilor unui ghid sau însoțitor (de exemplu, traducător etc.). În calculație se include fie prețul unui bilet de grup, fie rezultatul înmulțirii prețului unei excursii la numărul de turiști.

În continuare vom prezenta contabilitatea costurilor directe de producție aferente serviciilor incluse în pachetul turistic.

Reflectarea costurilor de deschidere a vizelor turistice și asigurarea medicală a turiștilor:

Debit contul 811 „*Activități de bază*”,

Credit contul 544 „*Alte datorii curente*”.

La valoarea costurilor de transport:

Debit contul 811 „*Activități de bază*”,

Credit contul 521 „*Datorii comerciale curente*”, 544 „*Alte datorii curente*” – în cazul serviciilor de transport prestate de o entitate specializată în prestarea serviciilor de transport.

Credit contul 812 „*Activități auxiliare*” – în cazul transportului propriu.

Valoarea drepturilor la servicii turistice primite de turoperator de la entitățile care oferă servicii turistice la locurile lor de reședință se include în costul produsului turistic prin înregistrarea contabilă:

Debit contul 811 „Activități de bază”,

Credit contul 521 „Datorii comerciale curente”, 544 „Alte datorii curente”.

În cazul dat, ar fi binevenită deschiderea contului analitic „Drepturi primite la servicii turistice”.

Costul produsului turistic include în mod direct costurile cu personalul (de exemplu, salariul unui ghid-traducător), costurile de materiale ale turoperatorului legate de formarea produsului turistic conform următoarei înregistrări contabile:

Debit contul 811 „Activități de bază”,

Credit contul 211 „Materiale”,

Credit contul 531 „Datorii față de personal privind retribuirea muncii”,

Credit contul 533 „Datorii privind asigurările”.

Din salariile calculate se reflectă contribuțiile pentru asigurările sociale și primele pentru asigurarea obligatorie de asistență medicală (în anul 2019 – în mărime de 18% și, respectiv, de 4,5%), care se includ într-un articol distinct „Contribuții la asigurările sociale și primele pentru asigurarea obligatorie de asistență medicală” și se includ direct în costul produselor turistice.

La valoarea serviciilor de excursii și distracții prestate de alte entități:

Debit contul 811 „Activități de bază”,

Credit contul 544 „Alte datorii curente”.

Costurile indirecte de producție (CIP) cuprind costurile aferente deservirii și conducerii procesului de prestări servicii turistice, care nu pot fi incluse, în mod direct, în costul produsului turistic și se repartizează conform anumitor principii. Examinarea practicii unor entități turistice ne permite să relevăm următorul nomenclator al articolelor costurilor indirecte de producție: costuri pentru organizarea unui grup turistic; costuri privind reparația și întreținerea mijloacelor fixe cu destinație prestări servicii turistice (întreținerea birourilor turistice, calculatoarelor); amortizarea mijloacelor fixe și a imobilizărilor necorporale cu destinație prestări servicii turistice; uzura obiectelor de mică valoare și scurtă durată cu destinație prestări servicii turistice; retribuițiile calculate și contribuțiile de asigurări sociale de stat obligatorii și primele de asigurare obligatorie de asistență medicală ale personalului administrativ și de deservire a subdiviziunilor de prestări servicii turistice; plata pentru leasingul operațional (arendă, locațiune) al activelor cu destinație prestări servicii turistice; întreținerea pazei birourilor; costuri prilejuite de deplasările personalului; alte costuri indirecte de producție.

În practică, nomenclatorul articolelor costurilor indirecte de producție poate fi extins sau micșorat, în funcție de ponderea fiecărui articol în totalul costurilor și/sau specificul entității turistice.

Aceste costuri indirecte se acumulează pe parcursul perioadei de raportate în debitul contului 821 „Costuri indirecte de producție”. La sfârșitul perioadei de raportare, costurile indirecte acumulate se repartizează în debitul contului 811 „Activități de bază”. Fiecare entitate turistică urmează să-și aleagă o bază de repartizare a costurilor indirecte de producție.

Investigațiile efectuate la entitățile turistice demonstrează că, în majoritatea cazurilor, acestea nu subdivizează costurile indirecte de producție în constante și variabile. Considerăm că gruparea costurilor de producție în variabile și constante, necesară și pentru organizarea metodei „direct-costing”, ar facilita luarea deciziilor manageriale. Astfel, la entitățile turistice apare problema divizării costurilor indirecte în variabile și constante.

Această contabilizare separată a costurilor indirecte de producție variabile și a celor constante va permite utilizarea prevederilor SNC „Stocuri” pentru repartizarea acestor costuri, și anume: includerea integrală a costurilor indirecte de producție variabile în costul produselor turistice, iar a celor constante – în baza capacității normale de producție, care reprezintă volumul producției/serviciilor ce poate fi realizat, în medie, pe parcursul a câtorva perioade de gestiune sau sezoane în condiții normale de activitate, ținându-se cont de pierderile capacității cauzate de reparațiile (deservirea tehnică) planificate ale utilajului. Divizarea CIP în constante și variabile este convențională, deoarece costurile pot fi convențional-constante sau convențional-variabile. Cu toate acestea, avantajele metodei „direct-costing”, de multe ori, acoperă lacunele caracterului convențional al divizării costurilor.

În conformitate cu *Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor*, costurile de producție se recunosc în baza contabilității de angajamente în perioada în care acestea au fost efectiv suportate. În acest scop este necesară contabilizarea separată a [3]:

– costurilor curente, care cuprind costurile suportate și recunoscute în perioada curentă (luna, trimestrul, anul). Contabilitatea acestor costuri se efectuează cu aplicarea conturilor de gestiune;

– costurilor anticipate, care cuprind costurile efectuate în perioada curentă, dar care se referă la perioadele viitoare (de exemplu, costurile aferente reparațiilor mijloacelor fixe, certificărilor, expertizelor, evaluărilor);

– costurilor preliminare, care cuprind costurile ce urmează a fi suportate în perioadele viitoare, dar se recunosc în perioada curentă (de exemplu, provizioanele privind concediile de odihnă ale muncitorilor de bază).

Adesea, apar situații în care costurile suportate de o entitate de turism într-o anumită perioadă de raportare se referă la următoarele perioade de raportare, acestea fiind reflectate în avans ca cheltuieli anticipate.

Astfel, în cadrul entităților turistice costurile de producție anticipate, legate de dezvoltarea noilor rute turistice și produse turistice, plata în avans pentru perioadele ulterioare de chirie, asigurare, publicitate, pregătirea cadrelor sunt înregistrate în conturile 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung” și 261 „Cheltuieli anticipate curente”, întocmindu-se, de exemplu, formula contabilă:

Debit contul 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung”,

261 „Cheltuieli anticipate curente”;

Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională”, 521 „Datorii comerciale curente”,

544 „Alte datorii curente”.

La finele anului sumele respective de cheltuieli anticipate se trec la costurile perioadei de gestiune prin formula contabilă:

Debit contul 821 „Costuri indirecte de producție” sau 811 „Activități de bază”;

Credit contul 171 „Cheltuieli anticipate pe termen lung”,

261 „Cheltuieli anticipate curente”.

În opinia noastră, aceste plăți trebuie reflectate într-un cont separat, deoarece acestea reprezintă costuri de producție anticipate, nu însă cheltuieli anticipate. Astfel, propunem aplicarea la entitățile de turism a conturilor sintetice 173 „Costuri de producție anticipate pe termen lung” și 263 „Costuri de producție anticipate curente”, care sunt destinate generalizării informației privind costurile de producție suportate în perioada de gestiune, dar aferente perioadelor viitoare.

Conturile 173 „Costuri de producție anticipate pe termen lung” și 263 „Costuri de producție anticipate curente” sunt conturi de activ. În debitul acestor conturi se reflectă acumularea costurilor de producție anticipate, iar în credit – includerea acestora în componența costurilor perioadei de gestiune. Soldul acestor conturi este debitor și reprezintă suma costurilor de producție anticipate pe termen lung sau curente la finele perioadei de gestiune, care urmează a fi repartizate în perioadele viitoare.

La utilizarea acestor conturi se vor întocmi, de exemplu, următoarele formule contabile:

1. Reflectarea costurilor de producție anticipate:

Debit contul 173 „Costuri de producție anticipate pe termen lung”,

263 „Costuri de producție anticipate curente”;

Credit contul 242 „Conturi curente în monedă națională”, 521 „Datorii comerciale curente”,

544 „Alte datorii curente”.

2. Trecerea costurilor de producție anticipate la costurile perioadei de gestiune:

Debit contul 811 „Activități de bază” – în cazul decontării costurilor de producție anticipate aferente activității de bază a entității,

821 „Costuri indirecte de producție” – în cazul decontării costurilor de producție anticipate aferente necesităților generale ale secției turistice;

Credit contul 173 „Costuri de producție anticipate pe termen lung”,

263 „Costuri de producție anticipate curente”.

La sfârșitul perioadei de raportare, în debitul contului 811 „Activități de bază” se reflectă valoarea costurilor de producție efective care formează costul pachetului turistic. Ulterior, în contabilitatea entității turistice, la costul efectiv al pachetului turistic se întocmește formula contabilă:

Debit contul 216 „Produse finite”, subcontul „Pachet turistic”;

Credit contul 811 „Activități de bază”.

Producția în curs de realizare a unui produs turistic include suma costurilor pentru producerea unui produs turistic care nu se vinde în această perioadă de raportare. Soldurile conturilor 811 „Activități de bază” și 812 „Activități auxiliare” la sfârșitul perioadei de raportare arată valoarea lucrărilor în curs de realizare:

Debit contul 215 „Producția în curs de execuție”;

Credit contul 811 „Activități de bază”, 812 „Activități auxiliare”.

Unul dintre principalii indicatori economici ai entității turistice reprezintă costul produsului turistic. Alegerea metodei de calculație presupune stabilirea obiectivului realizat cu ajutorul calculației costului produselor

turistice. Dacă intenționăm să cunoaștem doar nivelul efectiv pentru a putea determina costul produselor turistice, mărimile strict necesare în determinarea rezultatelor financiare în cadrul contabilității financiare, ne putem baza pe metodele tradiționale de calculație a costurilor, și anume – pe metoda pe comenzi. Dacă fixăm ca obiectiv conducerea prin costuri, atunci trebuie să apelăm la o metodă care operează cu niveluri prestabilite, care stabilește abaterile în procesul derulării efective a activității.

Calculația costului produselor turistice este importantă și nimeni nu poate contesta aceasta. Însă, determinarea costului produselor turistice nu trebuie să fie scopul final al contabilului. Sub dublul efect al creșterii presiunii concurenței și al sporirii numărului de produse turistice, entitățile turistice resimt nevoia să-și cunoască mai bine costurile produselor turistice pentru a determina, cu cea mai mare precizie posibilă, prețurile de vânzare și marjele realizabile pentru fiecare produs turistic. Cunoașterea datelor este necesară la luarea deciziilor adecvate și la urmărirea executării acestora.

Astfel, una dintre funcțiile principale ale specialiștilor din domeniul contabilității manageriale este lucrul în comun cu managerii în vederea pregătirii informației pentru luarea deciziilor manageriale.

Studiul efectuat asupra costului produselor turistice în turism a arătat că este necesară modificarea metodei de calculație a costului produselor turistice, care, în prezent, nu corespunde cerințelor contabilității manageriale, și anume: utilizarea insuficientă a informației privind costurile de producție necesară pentru luarea deciziilor manageriale, calculația inexactă a costului produselor turistice, dificultăți în determinarea influenței fiecărui factor asupra nivelului costului produselor turistice etc.

După plenitudinea costurilor de producție incluse în costul produselor (serviciilor), metodele de calculație a costurilor se împart în *metode de calculație a costurilor complete* – „*absorbition-costing*” și a *costurilor parțiale* – „*direct-costing*”. În Marea Britanie, metoda „*direct-costing*” se mai numește „*marginal-costing*” – evidența costurilor de producție marginale; în Franța – „*la comptabilite marginale*” – evidență marginală.

În prezent, *metoda costurilor parțiale* („*direct-costing*”) se aplică în câteva variante:

- ✓ „*direct-costing*” *clasic*, care este întemeiat pe calculația costurilor de producție directe (de bază);
- ✓ *metoda costurilor de producție variabile* – calculația se efectuează pe costurile de producție variabile (toate costurile de producție directe și indirecte variabile);
- ✓ *metoda în raport cu capacitățile de producție* – în calculație se includ toate costurile de producție variabile și o parte din cele constante, determinate în conformitate cu coeficientul de însușire a capacității de producție. La baza tuturor variantelor stă calculația costului parțial.

Metoda „*direct-costing*” permite conducerii să delimiteze clar costurile de producție care variază direct cu volumul producției și costurile de producție care se mențin la un nivel constant, indiferent de acest volum. Prin însăși concepția sa, sunt urmărite abaterile în volumul producției, în preț, în cost și în capacitatea pe produse, oferind un tablou relativ clar asupra eficienței operațiilor entității economice.

Relațiile de bază folosite în metoda „*direct-costing*” sunt următoarele:

*Venitul din vânzări* – *Costurile de producție variabile* = *Marja de contribuție*;

*Marja de contribuție* – *Costurile de producție constante* = *Profit (sau pierderi) brut*.

Metoda „*direct-costing*” oferă posibilitatea să se cunoască dacă volumul vânzărilor este suficient pentru a acoperi costurile de producție constante. Numai costurile de producție variabile compun costul produselor (serviciilor), deoarece numai acestea sunt considerate ca ocazionate de fabricarea produselor sau prestarea serviciilor.

Sondajul realizat la entitățile turistice din Republica Moldova demonstrează că aceste entități folosesc metoda costurilor complete la luarea deciziilor manageriale. Costurile parțiale, ca obiect al contabilității manageriale, sunt utilizate foarte rar în procesul de luare a deciziilor, deoarece modul de ținere a contabilității costurilor de producție la majoritatea entităților turistice nu este susceptibil să furnizeze un atare tip de informație, condiționată de cunoștințele reduse ale specialiștilor, precum și de lipsa de practică în utilizarea costurilor produselor turistice adecvate pentru luarea deciziilor manageriale. Contabilitatea, la aceste entități turistice, în mod tradițional, acumulează și prelucrează informația financiară în acord cu principiile contabile generale, fără a urmări și separa costurile de producție variabile și cele constante, ceea ce ar permite să fie determinate mai clar costurile de producție legate nemijlocit de produsele turistice concrete.

Conform *metodei costurilor complete*, costul produselor turistice cuprinde toate costurile de producție efectuate în decursul unei perioade de gestiune. Aceasta permite să ne facem o viziune clară privind toate costurile de producție suportate de entitate la formarea unui produs turistic. Cu toate acestea, metoda dată nu

ține cont de o circumstanță importantă, și anume – de modificarea costului unui produs turistic în raport cu volumul vânzărilor de produse turistice. Astfel, dacă o entitate turistică mărește volumul vânzărilor produselor turistice, atunci costul unui produs turistic scade; și invers, dacă o entitate turistică reduce volumul vânzărilor produselor turistice, atunci costul unui produs turistic crește.

Informația privind costul complet se folosește atât în contabilitatea de gestiune la luarea deciziilor manageriale, cât și în cea financiară la întocmirea bilanțului și situației de profit și pierdere.

Generalizând cele expuse, putem concluziona că, în practică, entitățile nu aplică metode „pure” de calculație a costului, ci se observă o îmbinare a metodelor în raport cu diverse criterii; astfel, se poate stabili un raport de subordonare una față de cealaltă în dependență de scopul prioritar urmărit de către entitate. Astfel, entitățile turistice pot utiliza în scopul efectuării controlului și analizei costului produselor *metoda pe comenzi*, iar pentru luarea deciziilor manageriale – *metoda costurilor parțiale*, „*direct-costing*”.

### Concluzii

În condițiile economiei de piață, la entitățile turistice este necesară o reorganizare esențială și o perfecționare a modului de ținere a contabilității costurilor de producție și a calculației costului produsului turistic ce ar corespunde cerințelor contabilității manageriale.

Astfel, aplicarea în practică a recomandărilor menționate va spori operativitatea informației contabile, va intensifica controlul formării costurilor de producție și va contribui la evidențierea mai amplă a rezervelor de reducere a costului produselor turistice.

### Referințe:

1. STĂNCIULESCU G., ȚIGU G. *Tehnica operațiunilor de turism*. Ediția a III-a. București: All Beck, 1999.
2. Codul Civil al Republicii Moldova, nr.1107 din 06.06.2002. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2019, nr.66-75.
3. Indicații metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2013, nr.233-237(4551-4555).
4. Modificările standardelor naționale de contabilitate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.48 din 12.03.2019. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2019, nr.101-107.
5. Modificările planului general de conturi contabile, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.100 din 28.06.2019. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2019, nr.230-237.

### Date despre autori:

**Galina LUȘMANSCHI**, doctor în economie, conferențiar universitar, Facultatea de Științe Economice, Universitatea de Stat din Moldova.

**E-mail:** galina\_lusmanschi@mail.ru

**Oxana COSTEȚCHI-JUȘCA**, doctorandă, Școala doctorală Științe Economice, Universitatea de Stat din Moldova.

**E-mail:** costetchioxana@mail.ru

*Prezentat la 10.11.2019*