

Capitolul 6 - CONSIDERAȚII PRIVIND CALCULAȚIA COSTULUI PRIN METODE MODERNE ȘI IMPACTUL ASUPRA LUĂRII DECIZIILOR MANAGERIALE

Chapter 6 - CONSIDERATIONS REGARDING COSTING BY MODERN METHODS AND THE IMPACT ON MANAGERIAL DECISION-MAKING

Svetlana MIHAILA¹
Galina BĂDICU²
Catalina BARAC³

Abstract

The management of an entity needs information on all the costs and resources consumed regarding the course of a product, from procurement to delivery, in order to be able to make correct decisions regarding prices, production, as sortment and others. Currently, the cost information is a tool of the entity's management and the choice of the cost calculation method appropriate to the entity's profile is each's prerogative. This paper aims to examine the concept of production cost and the composition of classical and modern costing methods, emphasizing the theoretical and practical aspects of the activity costing (ABC) method.

Keywords: cost, production cost, decision-making process, modern methods of cost calculation, ABC method

JEL: M40, M41

Introducere

Contabilitatea de gestiune a evoluat de la o contabilitate a costurilor, unde accentul se pune pe determinarea costului produsului final, la etapa actuală, în care aceasta constituie o parte componentă a managementului entității, ca o funcție a acesteia de a interpreta și furniza informație financiar-contabilă și non-financiară pentru procesul decizional (Mihaila & all, 2016).

În condițiile actuale, calculația costului de producție, orientată spre control și decizie, devine una din componentele de bază ale mecanismului de conducere profitabilă a entităților, în același timp, reprezentând o arie de interes comun atât pentru contabilitatea financiară cât și pentru contabilitatea de gestiune (Bădicu, Mihăilă, 2020). Drept urmare, evoluția contabilității de gestiune a condiționat modificarea conceptului, obiectivelor, procedurilor și metodelor de calculație a costurilor. Odată cu reorientarea contabilității de gestiune în direcția managementului entității, metodele de calculație a costurilor folosite în practica entităților au putut evolua de la calculul costului efectiv, la calculul cu anticipație a costului de producție.

Aspirația creșterii eficacității activității economice a entităților a stimulat apariția unor metode noi care să faciliteze și să simplifice calculul costurilor de producție. Aceste impulsuri au fost evidențiate de promovarea calcului previzional al costurilor, ceea ce a dus la evoluarea metodelor de calculație a costurilor de producție. Aplicarea metodelor moderne de calculație necesită adaptarea la procedee noi de organizare ce indică una dintre particularitățile de bază al metodelor evolutive, proiectarea bazată pe experiențe și previzionarea riguroasă a unor costuri antecalulate (Căpușneanu, Martinescu, 2010).

¹ Conf. univ., dr., Academia de Studii Economice a Moldovei, Departamentul "Contabilitate, Audit și Analiză Economică", Chișinău, Republica Moldova svetlana.mihaila@ase.md

² Conf. univ., dr., Academia de Studii Economice a Moldovei, Departamentul "Contabilitate, Audit și Analiză Economică", Chișinău, Republica Moldova, badicu.galina@ase.md

³ Drd., Academia de Studii Economice a Moldovei, Chișinău, Republica Moldova, catalina.barac@gmail.com

Scopul lucrării este de a examina conceptul costurilor de producție și a calculației acestora, drept pilon informațional pentru aplicarea metodelor de calculație a costurilor, în acest sens, s-a analizat esența metodelor moderne de calculație a costurilor și implicațiile acestora asupra luării deciziilor manageriale.

Actualitatea temei derivă din omniprezența costurilor și rolul strategic al contabilității de gestiune privind creșterea eficienței și profitabilității activității desfășurate prin îmbunătățirea sistemului managerial. De asemenea, în condițiile actuale, contabilitatea de gestiune nu trebuie să se limiteze doar la calculul costurilor, ci să constituie un instrument util pentru managementul entității.

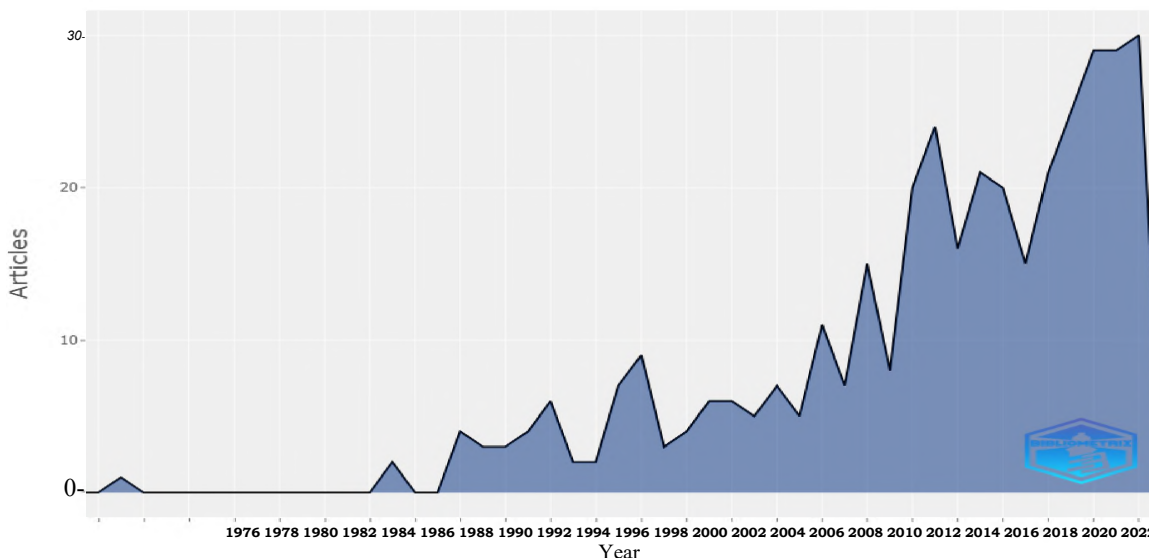
Informațiile sintetizate de către contabilitatea de gestiune se studiază în scopul interpretării cât mai eficiente a rezultatelor activității entității, contribuind la stabilirea obiectivelor, furnizând informații, documente și calcule necesare pentru adoptarea deciziilor (Mihăilă, Bădicu, 2016).

Metodologia de cercetare

Abordarea metodologică a cercetării se bazează pe abordarea teoretică și practică, deopotrivă pe abordarea calitativă și cantitativă, sintetizând analiza literaturii de specialitate în direcția metodelor moderne de calculație a costului și a impactului acestora asupra procesului decizional, propunând exemple pertinente de aplicare a anumitor metode de calculație în direcția cercetată.

În demersul edificării cercetării, s-au utilizat mai multe metode de cercetare, cum ar fi: *metoda analitică* (analiza literaturii de specialitate în raport cu tematica cercetată), *analiza bibliometrică* (cercetarea platformei Web of Science în demersul evidențierii nivelului de cercetare a tematicii la nivel internațional și interpretarea datelor cu ajutorul Biblioshiny), *metoda comparației* (identificarea principalelor caracteristici distinctive ale metodelor tradiționale și metodelor moderne de calculație a costului), *metoda sintezei* (formularea principalelor concluzii cu privire la impactul metodelor de calculație a costului asupra procesului decizional), *metoda inducției și metoda deducției*.

Figura 1. Productivitatea științifică anuală în perioada 1956 - 2023



Sursa: elaborat de autori în baza rezultatelor Web of Science prin intermediul Biblioshiny

În urma analizei surselor bibliografice în perimetrul contabilității de gestiune, cu precădere, a metodelor de calculație a costului și impactului acestora asupra procesului de luare a deciziilor

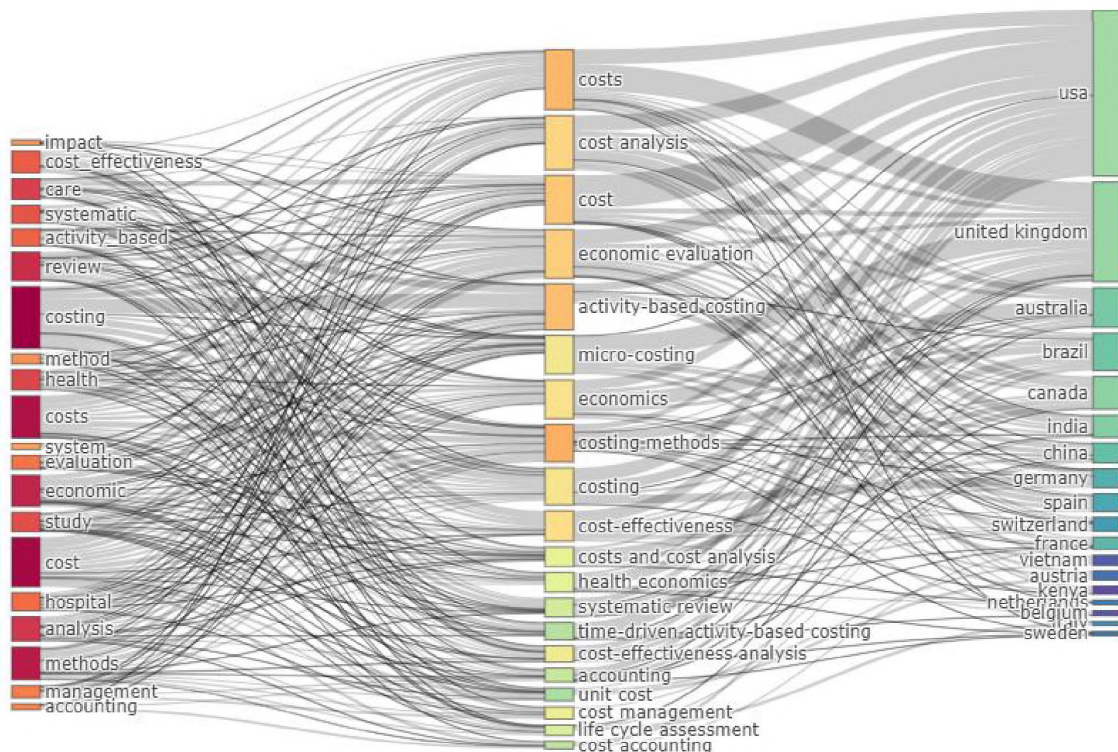
la nivel de entitate, s-a constatat că la nivel național se evidențiază lucrările autorilor: Mihaila, S., Bădicu, G. (2020), Grigori, L. (2021), Caraman, S., Cușmăunsă, R. (2007) și alții, totodată, la nivel internațional, se disting lucrările autorilor: Hlaciuc, E. (2022), Cokins, G. (2012), Căpușeanu, S. (2010), Oprea, C. (2002) și alții.

În demersul documentării privind nivelul cercetării tematicii la nivel internațional, s-a utilizat analiza bibliometrică a datelor prin intermediul platformei Web of Science (WoS) și a software-ului Biblioshiny, prestabilind următoarele criterii de cercetare: identificarea sintagmei *costing methods* în tematica publicațiilor, pe parcursul anilor 1956-2023. În urma analizei efectuate, s-au obținut 376 rezultate prin intermediul platformei Web of Science, care s-au extras pentru interpretare prin intermediul software-ului Biblioshiny. În acest sens, potrivit rezultatelor obținute în figura 1, cele mai multe publicații științifice se regăsesc în anul 2022 - 30 publicații, ani 2021,2020 - 29 publicații, anul 2019-25 publicații, anul 2013-24 publicații, anul 2015-21 publicații etc.

În contextul celor menționate, în perioada 1956-2023, cele mai productive țări în cercetare științifică pe marginea tematicii studiate au fost Statele Unite ale Americii - 309 publicații, Regatul Unit - 122 publicații, Canada - 99 publicații, India - 73 publicații, Australia - 67 publicații etc. La fel, printre cele mai citate publicații științifice la nivel internațional se regăsesc autorii din Statele Unite ale Americii, Regatul Unit și Canada.

În baza figurii 2, se poate observa că cele mai puternice legături dintre criteriile „titlu-cuvinte-cheie-țară” se atestă între Statele Unite ale Americii, Regatul Unit, Australia, Brazilia, Canada și cuvintele-cheie: *costs*, *cost analysis*, *cost*, *economic evaluation*, *activity-based costing*, *micro-costing*, *economics*, *costing-methods*, *costing* și altele, de unde se observă și direcțiile de cercetare ale autorilor din țările respective prin terminologia utilizată în titlul publicațiilor care oferă tonul întregii cercetări, astfel, se evidențiază următoarele cuvinte: *costing*, *costs*, *cost*, *economic*, *methods*, *study*, *review*, *activity-based*, *systematic*, *care*, *management*, *cost-effectiveness* etc.

Figura 2. Interconectivitatea criteriilor „titlu - cuvinte-cheie - țară ” în perioada 1956 - 2023

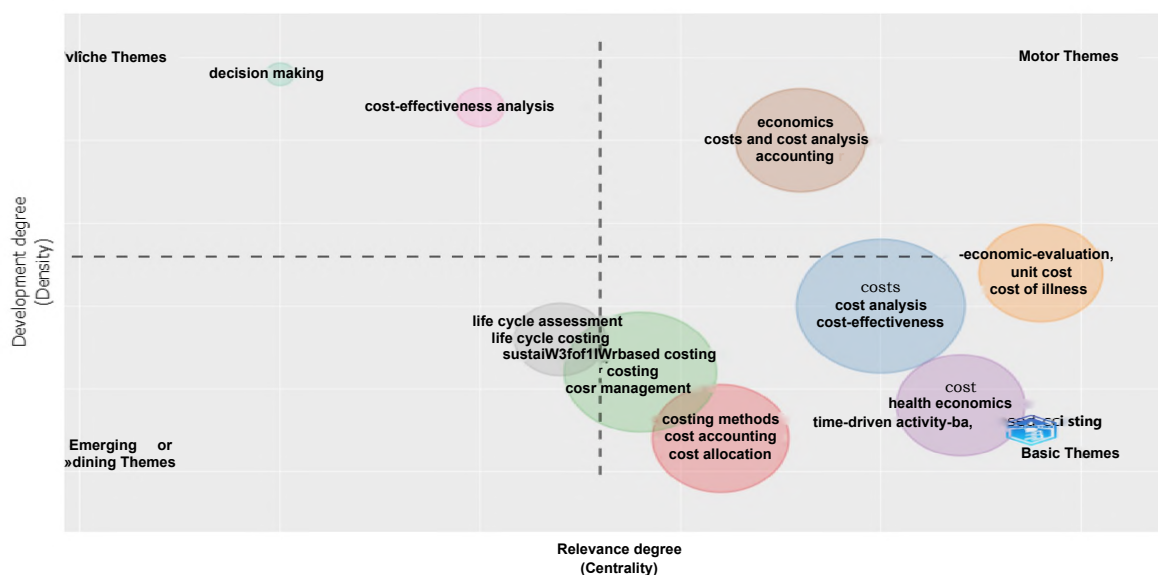


Sursa: elaborat de autori în baza rezultatelor Web of Science prin intermediul Biblioshiny

Drept urmare, în figura 3 este prezentată harta tematică care sintetizează totalitatea cuvintelor-cheie utilizate de către autorii publicațiilor științifice, prin intermediul unui sistem de coordonate în funcție de gradul de relevanță (axa orizontală) și gradul de dezvoltare (axa verticală).

În acest sens, se poate observa că perioada cercetată, sintagma *costing methods* se află în cadranul temelor de bază, alături de cuvintele *costs*, *cost analysis*, *cost accounting*, *cost-effectiveness* și altele. Totodată, în cadranul temelor motrice, se regăsesc cuvintele *economics*, *costs and cost analysis* și *accounting*, adică direcțiile care stimulează spre cercetare. După cum se poate observa, cuvintele *activity-based costing*, *cost management*, *life cycle costing* și altele, depășesc cadranul temelor emergente sau în declin și se îndreaptă spre cadranul temelor de bază, ceea ce denotă actualitate și interes din partea cercetătorilor, iar în ceea ce privește cadranul temelor de nișă, se identifică termenii *decision making* și *cost-effectiveness analysis*, adică, indiferent de traiectoria publicațiilor științifice, esența planează asupra studierii costurilor și metodelor de calculație a costului în tandem cu luarea deciziilor și analizei cost-eficacitate.

Figura 3. Hartă tematică privind relevanța și dezvoltarea cercetărilor în perioada 1956 - 2023



Sursa: elaborat de autori în baza rezultatelor Web of Science prin intermediul Biblioshiny

Generalizând, grație analizei bibliometrice s-au identificat principalele direcții de cercetare în raport cu problematica studiată, reiterând actualitatea temei și interesul cercetătorilor la nivel național și internațional asupra metodelor de calculație a costului și impactul lor în procesul decizional.

Incursiuni privind costurile și calculația acestora

Informația privind costurile reprezintă o condiție decisivă în demersul adoptării deciziilor manageriale, de unde rezultă și preocuparea pentru recunoașterea, evaluarea și înregistrarea corectă a acestora în contabilitate. Deopotrivă, informația privind costurile este substanțială pentru managementul entității în procesul elaborării deciziilor și planificării activităților viitoare.

La nivel național, evidența costurilor este reglementată de Indicațiile metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor, potrivit cărora, costurile reprezintă „*resurse exprimate valoric și consumate pentru fabricarea produselor și prestarea serviciilor*” (Hlaciuc et al., 2022).

Reieșind din definiția costurilor, constatăm că în scopul fabricării unui produs, executării unei lucrări sau prestării unui serviciu, entitatea utilizează numeroase resurse economice, totalitatea acestor resurse însumate înglobând costul de producție, rezultat în urma efectuării unor calcule cu ajutorul unor metode specifice.

în aceeași ordine de idei, Indicațiile metodice definesc calculația costului drept, „totalitatea procedurilor folosite pentru determinarea costului produselor fabricate/serviciilor prestate” (9 pct.5), adică, totalitatea operațiilor utilizate pentru determinarea costului unitar al produselor fabricate, lucrărilor executate și/sau serviciilor prestate. Mai mult, „entitățile, care desfășoară activități de producție și/sau de prestări servicii, sunt obligate să țină contabilitatea costurilor de producție și să calculeze costul produselor fabricate și a serviciilor prestate” (OMF, 2012, pct.

6)-

în vederea calculației costului se utilizează diverse metode, diferențiate prin procedee specifice adaptate profilul entității, tehnologiilor de fabricație, gradului de automatizare a procesului de producție și altele. Această diferențiere este necesară, întrucât fiecare metodă de calculație are trăsăturile sale specifice, fapt ce necesită diferențierea dintre obiectele de evidență și obiectele de calculație a costurilor, ce se determină în funcție de ramura de activitate (agricultură, industrie, construcții, transporturi, telecomunicații).

în funcție de specificul activității economice, fiecare entitate trebuie să selecteze o metodă de calculație a costului și să o indice în politicile sale contabile. Deci, alegerea metodei depinde de tehnologia și organizarea producției, ori metoda de calculație selectată operează cu mărimi economice care nu pot fi reduse doar la calcule matematice, ci trebuie să servească drept un instrument eficient în controlul operativ al tuturor costurilor ocazionate de procesul de producție și de desfacere, adică un instrument al gestiunii entității (Cokins, et al., 2012, p. 630).

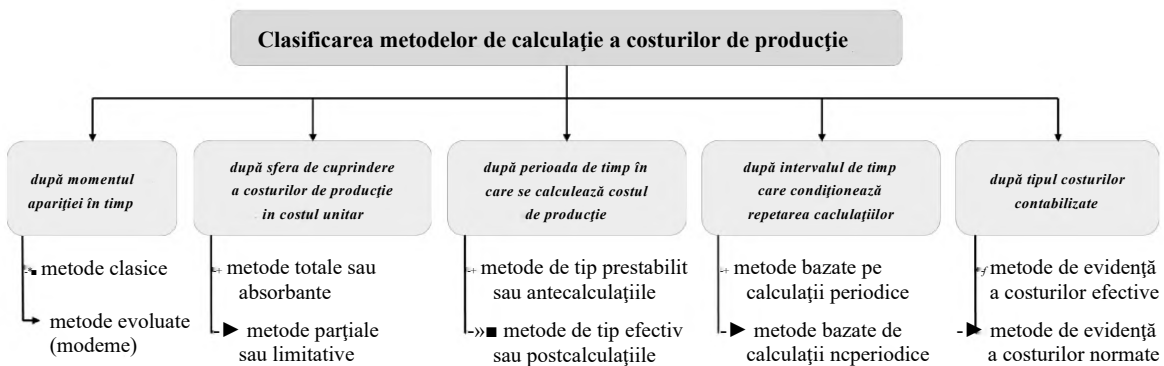
Metode moderne de calculație a costurilor

De-a lungul timpului, s-au cristalizat numeroase metode de calculație a costului, fiecare dintre acestea poate fi abordată sub diferite aspecte: definiție, particularități, etape de aplicare, avantaje, dezavantaje, beneficiul în practica economică a entităților și altele.

în opinia autorilor Bădicu, G. și Mihaila, S., metoda de calculație reprezintă „acea tehnică complexă de parcurgere a unor etape metodologice, în cadrul cărora se utilizează procedee specifice de calculație necesare atingerii scopului final, și anume, determinarea costului per unitate de produs” (Bădicu, Mihaila, 2020, p. 133). O opinie similară o împărtășesc și cercetătorii Oprea, C., și Cârstea, G., care consideră că metoda de calculație înfățișează „calea sau modul de a cerceta și de a interpreta fenomenele cuprinse în obiectul de studiu al unei discipline, prin ea, știința respectivă pătrunde în esența fenomenelor pe care le studiază și elucidând legăturile de interdependență dintre ele, descoperă legile mișcării lor” (Mihaila et al., 2022, p. 89). în aceeași ordine de idei, cercetătorii autohtoni Caraman, S. și Cușmăunsă, R. pledează asupra ideii că metoda de calculație a costurilor cuprinde „totalitatea proceselor de colectare după anumite procedee, a consumurilor de producție dintr-o anumită perioadă de gestiune (de regulă, lună) și a procedurilor ce conduc la cuantificarea corelației dintre aceste consumuri și producția care le-a gestionat, în vederea determinării costului întregii producții și pe unitate de produs” (Caraman, Cușmăunsă, 2007, p. 120). Analiza literaturii de specialitate a permis sintetizarea următoarelor criterii de clasificare a metodelor de calculație a costurilor (figura 4):

În conformitate cu legislație în vigoare, „calculația costurilor poate fi efectuată prin următoarele metode principale: metoda globală, metoda pe faze, metoda pe comenzi, metoda costului standard sau alte metode stabilite în politicile contabile ” (OMF, 2013, pct. 55). În același timp, Indicațiile metodice prevăd că „în conformitate cu politicile contabile, entitatea poate să utilizeze o metodă distinctă de calculație, mai multe metode sau o combinație de metode de calculație a costurilor produselor fabricate/serviciilor prestate, în funcție de particularitățile organizațional-tehnologice și necesitățile informațional-decizionale ” (OMF, 2013, pct. 56).

Figura 4. Clasificarea metodelor de calculație a costurilor

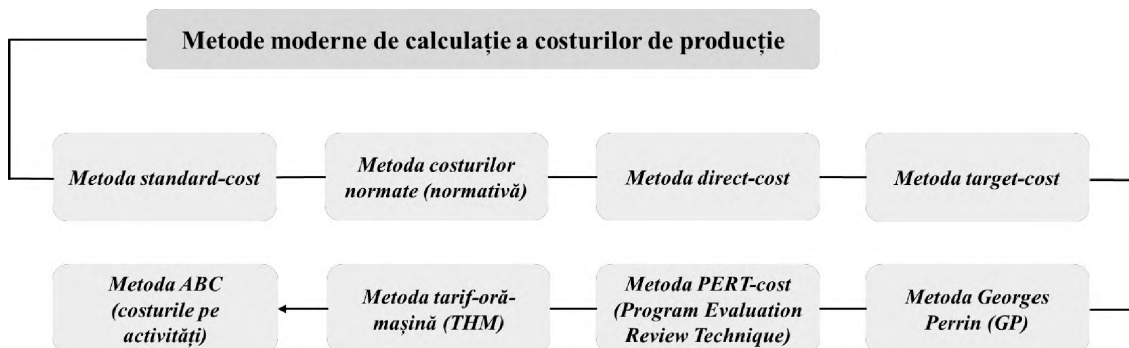


Sursa: elaborat de autori în baza (Grigori, 2021, p. 630-632)

Reieșind din direcția de cercetare a prezentei lucrări, în continuare se va face referire la criteriul de clasificare a metodelor de calculație a costului după momentul apariției în timp, și anume, la metodele moderne, însă nu mai înainte de a prezenta metodele clasice. Drept urmare, din categoria metodelor clasice de calculație a costului fac parte: metoda globală, metoda pe comenzi și metoda pe faze (variantele cu semifabricate și varianta fără semifabricate).

Anterior, dacă metodele clasice se bazau pe determinarea costului efectiv, metodele moderne se concentrează pe calcularea cu anticipație a costurilor de producție unitare. Astfel în categoria metodelor moderne se includ (figura 5):

Figura 5. Clasificarea metodelor moderne de calculație a costurilor



Sursa: elaborat de autori în baza (Grigori, 2021, p. 638-640)

Metodele moderne de calculație a costului de producție devin instrumente utile și valoroase în activitatea de determinare a profitabilității activității. Costurile complete, parțiale sau calculate pe activități oferă informații utile managerilor pentru luarea deciziilor (Grigori et al., 2021, p. 640).

în accepțiunea generală, principalele deosebiri dintre metodele de calculație a costului sunt generate de factori obiectivi, cum ar fi: obiectul de calculație în raport cu care se determină costurile, sfera de cuprindere a consumurilor în costul produselor, scopul urmărit, organizarea obiectelor de evidență (Caraman, Cușmăunsă, 2007, p. 121). Totodată, asemănările metodelor de calculație a costului indică asupra procedurii de calcul ce se desfășoară în etape succesive, folosind procedee de lucru specifice, având drept finalitate calculul costului de producție în baza costurilor înregistrate în perioada de calculație.

Examinând în antiteză esența metodelor tradiționale de calculație a costului și metodelor moderne se constată că managementul entității are nevoie de informații privind toate costurile ce reies din resursele consumate pentru un produs, fapt ce se poate realiza prin aplicarea metodei ABC (costurile pe activități), întrucât informația este mult mai detaliată pe fiecare produs, ceea ce asigură determinarea unui cost cu un grad de exactitate mai mare. Deopotrivă, o deosebire importantă rezidă din faptul că metoda ABC este o metodă de calculație și de gestiune.

Metoda Costurilor pe Activități (Metoda ABC)

Metoda ABC a apărut în Statele Unite ale Americii la sfârșitul anilor '80. Contextul apariției și necesitatea metodei ABC pot fi explicate prin *creșterea costurilor indirecte în majoritatea sectoarelor economiei* atât ca valoare absolută, cât și ca valoare relativă, precum și *schimbarea naturii costurilor indirecte*, ponderea acestora în totalul costurilor a crescut în detrimentul costurilor variabile legate de volumul producției, acest lucru datorându-se complexității, diversității gamei sortimentale și calității produselor, și nu în ultimul rând, *evoluția manoperei directe*, adică proporția costului manoperei directe în costul total a fost redusă în mod constant (Căpușneanu, 2010).

Actualmente, sistemele tradiționale de management al costurilor bazate pe alocarea costurilor pe produse se consideră bazate pe o abordare statică. Informația privind costurile într-o entitate modernă trebuie să servească managerilor pentru decizii strategice, or, managementul strategic al costurilor trebuie bazat pe noi sisteme și instrumente.

Calculația costurilor pe activități reprezintă o metodă de abordare a repartizării costurilor, prin care se identifică principalele activități operaționale, se localizează toate costurile pe activități, se reduc sau se elimină activitățile negeneratoare de valoare adăugată și se repartizează costurile, utilizând ca bază activitatea care le generează (Hlaciuc et al., 2022, p. 138).

Principiile metodei ABC reprezintă o analiză a managementului care reflectă cu acuratețe costurile de producție ale produselor, lucrărilor, serviciilor oferite clienților în raport cu consumul de resurse al entității și, permite identificarea cauzelor de îmbunătățire a performanțelor și a rentabilității prin raportare la insuficiențele metodelor clasice și calculația costurilor utilizate (Căpușneanu, Martinescu, 2010).

Metoda ABC distinge relațiile cauzale dintre costurile resurselor, inductorii de cost, activitățile și obiectele de cost, în alocarea costurilor pe activități și ulterior, pe obiectele de calculație. Drept urmare, definirea domeniilor de activitate și alegerea inductorilor de cost reprezintă una dintre sarcinile de bază în utilizarea metodei ABC. În scopul prezentării implementării metodei ABC, este necesară prezentarea următoarelor noțiuni (Hlaciuc et al., 2022, p. 139-141): *activitatea* constituie un ansamblu de operații care permit furnizarea unor utilități plecând de la anumite resurse, operații omogene, din punct de vedere al comportamentelor de cost

și performanța, la rândul lor, activitățile sunt regrupate în operații; *operațiile* reprezintă etapele operaționale necesare pentru realizarea și finalizarea unei activități; *resursele* reflectă elementele economice care contribuie la realizarea operațiilor (resurse financiare, umane, materiale utilaj); *inductorii de cost* reprezintă mărimile de referință pentru repartizarea costurilor indirecte de producție (numărul de om-ore, numărul de produse fabricate/vândute, numărul de clienți).

În cazul în care o entitate decide să utilizeze metoda de calculație a costurilor ABC, majoritatea modificărilor s-ar realiza în sfera prelucrării informației, accentuându-se nevoia de informație mult mai detaliată în ceea ce privește consumul resurselor pe tipuri de activități. În urma obținerii informației, s-ar repartiza costurile în valoarea produselor fabricate, în funcție de inductorii de cost, ulterior, stabilindu-se rezultatele și eficiența utilizării resurselor (Mihaila et al., 2022).

În această ordine de idei, exemplificarea modului de determinare a costului de producție prin metoda ABC este prezentată prin următoarea situație practică:

Entitatea „Alfa ” SRL fabrică și vinde haine în loturi de câte: 50 unități (tricouri), 60 unități (blugi), 50 unități (rochii) și 30 de unități (fuste). Comenzile de materiale au fost de câte 15 pentru tricouri, rochii și fuste și de câte 10 pentru blugi. Drept urmare, în tabelul 1 este prezentată situația privind fabricarea celor patru produse:

Tabelul 1. Situația privind indicatorii și costurile directe aferente produselor fabricate

Indicatori	Tricouri	Blugi	Rochii	Fuste
Cantitatea fabricată, bucăți	900	720	800	600
Costuri materiale, lei/bucată	750	600	750	450
Costuri cu personalul, lei/bucată	220	150	190	110
Ore funcționare utilaje, ore/bucată	1,5	2	2	1,5

Sursa: elaborat de autori

Drept urmare, în tabelul 2 este indicată situația costurilor indirecte de producție pe tipuri de activități cu indicarea inductorilor de cost:

Tabelul 2. Situația privind costurile indirecte de producție și bazele de repartizare ale acestora pe activități

Activități	Costuri indirecte de producție, lei	Baza de repartizare
Operațiuni privind aprovizionarea	24 000	Numărul comenzilor de materiale
Operațiuni privind întreținerea utilajului	85 000	Numărul orelor de funcționare a utilajelor
Operațiuni privind lansarea în producție	30 500	Numărul loturilor de produse fabricate
Operațiuni privind gestiunea produselor	28 000	Numărul loturilor de produselor fabricate
Operațiuni privind controlul și calitatea	17 000	Numărul loturilor de produse fabricate
Total	184 500	X

Sursa: elaborat de autori

În continuare, se prezintă calculul costului efectiv de producție pe fiecare produs, total și unitar, prin metoda ABC. Conform metodei, în primă instanță se determină costul unui inductor în cadrul fiecărei activități, ulterior, se vor evalua costurile indirecte de producție pe fiecare

activitate aferentă produselor fabricate. Drept urmare, în tabelul 3 sunt prezentate costurile indirecte de producție pe fiecare activitate, inductorii de cost și valoarea unui inductor de cost:

Tabelul 3. Costurile indirecte de producție, inductorii de cost și valoarea unui inductor de cost

Activități	Costuri indirecte de producție pe activități, lei	Inductori de cost	Valoarea inductorului de cost, lei
A	1	2	3=1/2
Departamentul aprovizionare	24 000	55 comenzi*	436,36
Departamentul utilaje	85 000	5 290 ore*	16,07
Departamentul lansare în producție	30 500	66 comenzi***	462,12
Departamentul gestiunea produselor	28 000	66 comenzi***	424,24
Departamentul control și calitate	17 000	66 comenzi***	257,58
Total	184 500	X	X

*Comenzile de materiale = 15 + 10 + 15 + 15 = 55

**Numărul total de ore de funcționare a utilajelor de producție = ((900 bucăți * 1,5 ore) + (720 bucăți * 2ore) + (800 bucăți * 2 ore) + (600 bucăți * 1,5 ore)) = 1 350 + 1 440 + 1 600 + 900 = 5 290 ore

*** Loturile de produse vândute = ((900 bucăți/50 bucăți/lot) + (720 bucăți/ 60 bucăți/lot) + (800 bucăți/50 bucăți/lot) + (600 bucăți/30 bucăți/lot)) = 18 + 12 + 16 + 20 = 66 comenzi

Sursa: elaborat de autori

În aceeași ordine de idei, în tabelul 4 este prezentată determinarea costului articolelor vestimentare prin intermediul metodei ABC, sintetizând toate costurile directe și indirecte de producție, din toate activitățile sus-menționate:

Tabelul 4. Determinarea costului de producție pe produse prin metoda ABC

- lei

Elemente de cost	Tricouri	Blugi	Rochii	Fuste	Total costuri
A	1	2	3	4	5=1+2+3+4
Costuri materiale	750*900= 675 000	600*720= 432 000	750*800= 600 000	450*600= 270 000	1 977 000
Costuri privind retribuirea muncii	220*900= 198 000	150*720= 108 000	190*800= 152 000	110*600= 66 000	524 000
Total costuri directe	873 000	540 000	752 000	336 000	2 501 000
Costuri privind aprovizionarea	15*436,36= 6 545,40	10*436,36= 4 363,60	15*436,36= 6 545,40	15*436,36= 6 545,40	23 999,80
Costuri privind utilajele	900*1,5* 16,07= 21 694,50	720*2* 16,07= 23 140,80	800*2* 16,07= 25 712	600*1,5* 16,07= 14 463	85 010,30
Costuri privind lansarea în producție	18*462,12= 8 318,16	12*462,12= 5 545,44	16*462,12= 7 393,92	20*462,12= 9 242,40	30 499,92
Costurile privind gestiunea produselor	18*424,24= 7 636,32	12*424,24= 5 090,88	16*424,24= 6 787,84	20*424,24= 8 484,80	27 999,84
Costurile privind controlul și calitatea	18*257,58= 4 636,44	12*257,58= 3 090,96	16*257,58= 4 121,28	20*257,58= 5 151,60	17 000,28
Total costuri indirecte	48 830,82	41 231,68	50 560,44	43 887,20	184 510,14
Total costuri de producție	921 830,82	581 231,68	802 560,44	379 887,20	2 685 510,14
Cost unitar de producție	921 830,82/900 = 1 024,26	581 231,68/720 = 807,27	802 560,44 / 800 = 1 003,2	379 887,20 / 600 = 633,15	X

Sursa: elaborat de autori

în baza calculelor efectuate în tabelul 5, se poate constata că aplicarea metodei ABC permite o repartizare mai exactă și veridică a costurilor indirecte de producție și poate influența adoptarea unor decizii adecvate cu privire la stabilirea prețurilor de vânzare. De asemenea, metoda ABC permite obținerea unor informații mult mai relevante, mai ales pentru o entitate producătoare, de aceea, în literatura de specialitate și în practica economică internațională, metoda ABC este considerată un instrument semnificativ al managementului.

Decizia managerială trebuie să se sprijine pe costuri pertinente, deoarece deciziile vizează acțiuni viitoare, managementul solicită informații detaliate privind costurile viitoare, unele din acestea nefiind incluse în sistemul de colectare a datelor contabilității manageriale (Cokins et al., 2012), ceea ce demonstrează în mod repetat avantajul metodelor moderne, care se axează pe calculul cu anticipație a costurilor de producție.

în procesul decizional, rolul contabilului de gestiune constă în furnizarea de informații corecte, oportune, exacte și în timp și într-o formă utilă. Cu alte cuvinte, contabilul de gestiune trebuie să colecteze informațiile corespunzătoare și să le raporteze într-un mod relevant pentru management. Rolul contabilului de gestiune este de a colabora cu managerii, analizând și prezentând informațiile relevante într-un anumit format specific și ajutându-i astfel la definitivarea deciziilor lor.

Concluzii

După cum se poate observa, obiectivele principale ale contabilității de gestiune sunt calculația costurilor, stabilirea rentabilității produselor fabricate, lucrărilor executate și/sau serviciilor prestate, previziunea cheltuielilor și veniturilor prin întocmirea unei rețele interne de bugete, controlul costurilor și bugetelor prin intermediul abaterilor și furnizarea datelor necesare fundamentării deciziilor privind gestiunea entității.

în contextul studierii metodelor clasice și moderne, este necesar de menționat că o deosebire substanțială între metodele clasice și metoda ABC este că metoda modernă analizată este o metodă de calculație și de gestiune. Totodată, dacă metodele clasice acumulează costurile indirecte pe centre de responsabilitate și le includ în costul produsului fabricat, conform bazelor de repartizare, metoda ABC repartizează costurile indirecte pe tipuri de activități și le includ în costul produsului fabricat, în funcție de inductorul de cost. în ceea ce privește baza de repartizare a costurilor indirecte, metodele clasice utilizează una sau două baze de repartizare, iar în metoda ABC aplică mai multe baze de repartizare pentru costurile indirecte. Și nu în ultimul rând, metodele clasice consideră costul produsului numai pentru faza de producție, fără a lua în calcul alte costuri, ceea ce îi oferă întâietate metodei ABC.

în contextul celor menționate și situației practice examinate, se poate constata că metoda ABC este mult mai detaliată, ceea ce denotă determinarea unui cost cu un grad de exactitate mai mare.

în concluzie, este necesar de precizat că utilitatea metodelor moderne de calculație se poate cuantifica în funcție de genul de activitate al entității și de potențialul productiv și economic, astfel, dacă entitatea operează cu varii costuri exacte, în mod cert se optează pentru implementarea metodei ABC, în caz contrar, când piața impune prețurile, se recurge la aplicarea metodelor tradiționale.

Bibliografie

- Bădicu, G., & Mihaila, S. (2020). *Contabilitate de gestiune avansată. Note de curs*. Editura ASEM.
- Caraman, S., & Cușmăunșă, R. (2007). *Contabilitatea managerială. Note de curs*. Editura ASEM.
- Căpușneanu, S. (2010). Bazele organizării contabilității de gestiune și calculației costurilor prin metoda ABC (Activity-Based Costing) în industria textilă din România. *Theoretical and Applied Economics*, 9(504), 89-96.
- Căpușneanu, S., & Martinescu, D.-M. (2010). Convergența principiilor ABC și ABM - garanția unui management performant. *Economie teoretică și aplicată*, 77(10), 51-61.
- Chira, T. (2019). Metodele modeme de calcul a costurilor. în *Conferința „Promovarea valorilor social-economice în contextul integrării europene”* (p. 191-198).
- Cokins, G., Căpușneanu, S., & Briciu, S. (2012). Schimbarea contabilității spre decizii bazate pe costuri. *Economie teoretică și aplicată*, 79(11), 28-42.
- Grigoroș, L., Lazari, L., & Bîrcă, A. (2021). *Contabilitatea întreprinderii* (ediția a III-a). Editura Cartier.
- Hlaciuc, E., Mihaila, S., & Bădicu, G. (2022). *Contabilitatea managerială aprofundată*. Editura Universității Ștefan cel Mare.
- Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova. (2013). Indicații metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor. *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 177-181, avt. 1224.
- Mihaila, S., & Bădicu, G. (2016). Informația contabilității de gestiune-sursă fundamentală în analiza performanței și dezvoltării durabile a entităților. în *Paradigma contabilității și auditului: realități naționale, tendințe regionale și internaționale* (p. 198-204).
- Mihaila, S., Codrean, V., & Socoliuc, M. I. (2022). Some theoretical-practical considerations regarding the calculation method based on the concept of cost on activities. *European Journal of Accounting, Finance & Business*, 10(2), 29-37.
- Oprea, C., & Cârstea, G. (2002). *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*. Editura GERICOD.