

**CZU: 657.47(478)**

**STRATEGII ȘI POLITICI DE DEZVOLTARE A CONTABILITĂȚII MANAGERIALE:  
TENDINȚE ȘI PERSPECTIVE PENTRU ENTITĂȚILE DIN REPUBLICA MOLDOVA**

**POPA Rodica, asist. univ., USARB, drd. ASEM**

*Prospects for the development of managerial accounting for entities in the Republic of Moldova, in accordance with new accounting regulations that will apply from January 1, 2015, translate into: setting a chart of accounts typical for managerial accounting; development and use of a system of management*

*reports; identification of a method for calculating costs and implementing specific procedures and principles typical for cost calculation; implementing advanced accounting techniques for measuring the performance of the entity. In other words, managerial accounting information is the most important source, the "database" of decision-making management.*

*Creating rational and effective informational systems for the management allows to approximate economic information in general, and the accounting one in particular, to the requirements of modern management, where improving decision making in situations of risk and uncertainty is the main aspect that will ensure sustainable economic growth.*

*Key-words: managerial accounting, accounting normalization, chart of accounts, calculation methods, cost of production, advanced technology, decision-making.*

Tendențele actuale de integrare a Republicii Moldova în mediul economic global, poziționează pe prim-plan necesitatea armonizării contabilității autohtone cu prevederile Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) și Directivelor Uniunii Europene (UE). Prioritățile de dezvoltare a contabilității în Republica Moldova, precum și obiectivele necesare pentru realizarea acestora au fost desemnate prin Hotărârea Guvernului nr. 1507 din 31.12.2008 „Cu privire la aprobarea Planului de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2014”. Ca urmare, începând cu 1 ianuarie 2014 au intrat în vigoare noile reglementări contabile naționale, care corespund prevederilor Directivelor UE și IFRS. Fiind o parte componentă a sistemului contabil al entității, contabilitatea managerială trebuie orientată atât spre satisfacerea necesităților informaționale ale managerilor, cât și spre operarea unor modificări calitative în sistemul de gestiune în ansamblu. În acest context devine dominantă valorificarea informațiilor furnizate de contabilitatea managerială în activitatea de planificare, decizie și control cu prezentarea instrumentelor de management specifice pentru elaborarea și implementarea strategiilor și performanțelor organizaționale.

Încă la începutul secolului al XIX-lea, cercetătorii mediului economic au afirmat că contabilitatea este o știință. Interdependența dintre economie și contabilitate, aceștia argumentând-o prin faptul că cea din urmă trebuie să reflecte într-un mod cât mai fidel toate acțiunile economice petrecute la entitate, devenind astfel cea mai certă metodă de observare economică.

Tranziția Republicii Moldova de la economia planificată (administrativă) la cea de piață (concurențială) a determinat necesitatea unei reforme în contabilitatea autohtonă, materializată în:

- utilizarea principiilor și convențiilor contabile general admise și implementarea conceptului de informație contabilă relevantă;
- promovarea dualismul contabil care se realizează pe concepția organizării contabilității pe două paliere: contabilitate financiară bazată pe reglementări ale statului și contabilitatea managerială bazată pe reglementările impuse de activitatea practică.

Desfășurându-și activitatea în condițiile unei concurențe dure, entitățile autohtone simt necesitatea organizării unui sistem viabil de contabilitate managerială. În prezent, la cea mai mare parte a entităților din Republica Moldova, contabilitatea managerială nu se ține sau se fac doar încercări nesigure de organizare și ținere a acesteia. Situația creată poate fi explicată prin lipsa unei baze și a unor recomandări metodologice privind organizarea acesteia.

La nivel internațional se tinde spre normalizarea procesului contabil. Instituția prin care se realizează normalizarea contabilă internațională este Consiliul pentru Standardele Internaționale de Contabilitate (IASB), dar competența acestuia se limitează doar la contabilitatea financiară. În domeniul contabilității manageriale instituția ce o reglementează este Institutul Contabililor de Gestiune (Institute of Management Accountants - IMA) ce definește contabilitatea managerială ca fiind „procesul de identificare, cuantificare, colectare, analiză, prelucrare, interpretare și transmitere a informațiilor financiare și nonfinanciare, utilizate de management pentru realizarea funcțiilor de planificare, evaluare și control în cadrul întreprinderii și pentru asigurarea utilizării și evidențierii corespunzătoare a resurselor acesteia” [Needles, 2000, p. 854].

Anterior abordării perspectivelor și tendințelor de dezvoltare a contabilității manageriale în Republica Moldova și respectiv implementării în practica contabilității manageriale autohtone a principiilor abordate de IFRS, considerăm important să menționăm că, oficial, în Republica Moldova, noțiunea de

contabilitate managerială, denumită și „contabilitate de gestiune”, a fost introdus prin Hotărârea Guvernului Republicii Moldova nr. 1187 din 24 decembrie 1997 „Cu privire la reforma contabilității”, în cadrul acesteia fiind prezentat inițial conceptul de reformare a contabilității în Republica Moldova printr-o separare a contabilității financiare și contabilității manageriale. Astfel, contabilitatea financiară se ține în conformitate cu principiile generale acceptate și este reglementată de actele normative uzuale, aprobate de autoritățile de stat, în timp ce contabilitatea managerială, nu se reglementează în mod centralizat, ci se organizează în temeiul metodelor și procedurilor elaborate de însăși entitatea în vederea obținerii unei informații necesare pentru conducere.

Ulterior, o definiție mai detaliată și exactă a conținutului contabilității manageriale a fost prezentată în art. 3 din Legea contabilității nr. 113 – XVI din 27 aprilie 2007, conform căreia aceasta este „un sistem de colectare, prelucrare, pregătire și transmitere a informației contabile pentru planificare, calcularea costurilor, verificarea și analiza executării bugetelor în scopul pregătirii rapoartelor interne pentru luarea deciziilor manageriale” [1].

Noua definiție a contabilității manageriale scoate în vizor obiectivele acesteia care pot fi cuprinse în următoarele etape de lucru:

- analiza structurii organizatorice a entității prin prizma stabilirii centrelor de responsabilitate în scopul prelucrării și transmiterii oportune a informației;
- elaborarea bugetelor entității atât din punct de vedere operațional pentru planificarea și previziunea activității operaționale, cât și din punct de vedere financiar, în scopul previziunii fluxului de numerar, a investițiilor capitale și în final a poziției financiare;
- adaptarea metodelor de calculație a costurilor și a metodologiei de contabilizare a acestora, ce presupune clasificarea costurilor (în directe și indirecte, în constante și variabile) și identificarea metodei de calculație a costului ce va putea evidenția într-un mod cât mai realist resursele consumate în scopul producerii de bunuri sau servicii;
- elaborarea rapoartelor manageriale interne aferente: situației financiare a entității; situației indicatorilor de bază ce descriu eficiența activității desfășurate și respectiv rapoarte manageriale ce dezvăluie îndeplinirea bugetelor entității;
- stabilirea unui nomenclator de indicatori nonfinanciari în scopul adoptării deciziilor manageriale, analizându-se astfel centrele de responsabilitate, locurile de apariție a costurilor, tipurile de activități (de bază și secundare), tipurile de producție etc.

Autorul român, D. Budugan, menționează că „în actualele condiții, contabilitatea financiară oferă doar informații ale perioadei (sau perioadelor trecute), în timp ce contabilitatea de gestiune poate oferi informații atât ale perioadei curente, cât și a celor viitoare” [Budugan, 2007, p. 32]. Astfel, putem afirma că contabilitatea managerială este o tehnică de analiză a activității unei entități, o modalitate de prelucrare a datelor, pe care contabilitatea financiară i le-a transmis, îndeplinind următoarele funcții:

- determinarea costurilor diferitelor activități ale entității (de producție, comercială, administrativă, cercetare-dezvoltare);
- analiza rezultatelor prin compararea costurilor cu veniturile obținute;
- elaborarea de previziuni privind resursele consumate și beneficiile obținute, în special prin întocmirea de bugete;
- determinarea abaterilor, de la previziuni în scopul obținerii indicatorilor nonfinanciari (de gestiune), care ar permite explicarea acestor abateri.

Din cele expuse mai sus rezultă că, în contextul economic actual, contabilitatea managerială apare ca o verigă primordială în procesul gestiunii eficiente a afacerii, deoarece, în primul rând, este utilă tuturor factorilor de decizie ai entității facilitând obținerea de informații rapide și nu în ultimul rând, este cea care asigură și permite realizarea unui control de gestiune complet.

Literatura de specialitate consemnează că vizavi de revizuirea structurii organizaționale în baza centrelor de responsabilitate, în cazul entităților moderne, comunicarea și motivațiile personale (individuale) sunt foarte importante în stabilirea rolului pe care contabilitatea îl are în realizarea funcțiilor manageriale. Implicarea managerilor de la toate nivelurile structurii organizaționale în elaborarea bugetelor și stabilirea obiectivelor față de care să fie evaluată performanța, constituie un factor mobilizator. De

asemenea, descentralizarea autorității luării deciziilor spre subunitățile organizaționale ale entității, produce managerilor respectivi o mai mare motivație în realizarea la cote maxime a sarcinilor. Altfel spus, procesul bugetar ca instrument al contabilității manageriale, include toate nivelurile managementului, prin urmare constituie o cale importantă de comunicare între managerii de la nivelurile superioare până la cele mai de jos niveluri ale structurii organizatorice în ceea ce privește obiectivele propuse și punerea în practică a acestora.

Controlul costurilor constituie un instrument esențial în realizarea procesului decizional. Indiferent de nivelul la care se află, managerul gestionează de fapt domeniul său de responsabilitate.

Preocupările noastre legate de costul de producție în general, de analiză a acestora și, implicit, a metodelor utilizate în acest scop derivă din necesitatea realizării de către agenții economici a unor produse de calitate superioară, căutând totodată să suporte în acest scop costuri cât mai reduse.

Autorii români D. Budugan, I. Georgescu consideră că reconstruirea unui sistem informațional al costurilor „pertinent” va conduce la modelarea manierei în care resursele întreprinderii sunt consumate. Astfel, se trece de la o simplă analiză a costurilor la o veritabilă gestiune a costurilor [Budugan, 2007, p. 382].

Sub acest aspect, contabilitatea managerială a devenit astăzi, cea mai importantă sursă de informații privind activitatea economică atât la nivelul entității, cât și la nivelul economiei naționale. Ca urmare, apare necesitatea implementării unor variante evolute ale contabilității manageriale în practica contabilă din Republica Moldova care să permită obținerea unei acurateți mai mari a informației contabile și, în mod deosebit, să favorizeze apariția unor noi sisteme informaționale mai bine adaptate la nevoile utilizatorilor interni.

Actualmente, mediul economic autohton tinde să se integreze pe piețele europene. În acest context, contabilitatea ca principala sursă de informații, prezintă tendințe de normalizare contabilă ținând cont de practicile și principiile internaționale. Respectiv, profesia contabilă în Republica Moldova este supusă unor reforme, determinate în primul rând, de publicarea Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC), elaborate în baza Directivelor UE și a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), care vor intra în vigoare în mod obligatoriu de la 1 ianuarie 2015.

Un fapt bine venit pentru contabilii autohtoni a fost publicarea „Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor” (în continuare - Indicații metodice). Acestea au ca scop stabilirea unor norme generale privind contabilizarea costurilor la entitățile producătoare sau cele prestatoare de servicii, în scopul eficientizării modalității de organizare a contabilității manageriale la nivel național.

Conform pct. 6 din Indicațiile metodologice, „entitățile care desfășoară activități de producție și/ sau de prestări de servicii au obligația să țină contabilitatea costurilor de producție și să calculeze costul produselor fabricate/serviciilor prestate” [3].

Astfel, noile indicații metodice stabilesc doar obligativitatea calculării costului de producție, fapt ce ar putea deruta contabilii autohtoni, interpretând că contabilitatea managerială se limitează doar la calculația costurilor.

În viziunea noastră, având în vedere că normalizarea contabilității manageriale la nivel internațional prezintă doar anumite principii de organizare a acesteia, acordând posibilitatea fiecărei entități să-și stabilească propria conduită în funcție de caracteristicile organizatorico-tehnologice a activității, apare necesitatea ca normalizarea contabilității manageriale să se efectueze la nivel de entitate prin realizarea următoarelor obiective:

- elaborarea planului de conturi de lucru specific contabilității manageriale;
- elaborarea și utilizarea unui sistem de documente aferente contabilității manageriale;
- adoptarea unei metode de calculație a costurilor, precum și implimentarea procedeeleor și principiilor caracteristice calculației costurilor;
- implementarea tehnicilor contabile avansate menite să eficientizeze procesul decizional.

1. *Elaborarea planului de conturi de lucru specific contabilității manageriale.* Dualismul sistemului contabil autohton, presupune atât organizarea contabilității financiare cât și a celei manageriale. Planul general de conturi este constituit din 9 clase de conturi (7 destinate contabilității financiare, o clasă

destinată contabilității manageriale și o clasă - pentru conturile extrabilanțiere). Astfel, pentru realizarea contabilității manageriale actualmente sunt prevăzute 12 conturi divizate pe trei grupe (conturi de calculație, conturi de repartizare, alte conturi de gestiune) ce se regăsesc în clasa a 8-a „Conturi de gestiune”, în timp ce, conform reglementărilor anterioare erau prevăzute doar 5 conturi sintetice regăsite deasemenea în clasa a 8-a „Conturi ale contabilității de gestiune”, repartizate în două grupe (conturi ale consumurilor de producție și alte conturi ale contabilității de gestiune). Situația comparativă a nomenclatorului conturilor contabile de gestiune aferente diferitor reglementări contabile este prezentată în tabelul nr. 1.

**Tabelul 1. Nomenclatorul conturilor contabile de gestiune în Republica Moldova – situația comparativă**

<i>Planul general de conturi contabile, în vigoare din 01 ianuarie 2014 Clasa a 8-a „Conturi de gestiune”</i>	<i>Planul de conturi contabile al activității economico- financiare, substituibil Clasa a 8-a „Conturi ale contabilității de gestiune”</i>
<p><i>81 – CONTURI DE CALCULAȚIE</i></p> <p>811 – Activități de bază</p> <p>812 – Activități auxiliare</p>	<p><i>81 – CONTURI ALE CONSUMURILOR DE PRODUCȚIE</i></p> <p>811 – Producția de bază</p> <p>812 – Activități auxiliare</p> <p>813 – Consumuri indirecte de producție</p>
<p><i>82 – CONTURI DE REPARTIZARE</i></p> <p>821 – Costuri indirecte de producție</p> <p>822 – Costuri indirecte aferente contractelor de construcție</p> <p>823 – Costuri de regie aferente contractelor de construcție</p> <p>824 – Alte costuri repartizabile</p>	
<p><i>83 ALTE COSTURI DE GESTIUNE</i></p> <p>831 – Adaos comercial</p> <p>832 – Încasări din vânzarea bunurilor în numerar</p> <p>833 – Returnarea și reducerea prețurilor la bunurile vândute</p> <p>834 – Costuri aferente bunurilor transmise terților spre prelucrare</p> <p>835 – Producție și unități de deservire</p> <p>836 – Costuri refacturate</p>	<p><i>82 – ALTE CONTURI ALE CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE</i></p> <p>821 – Adaos Comercial</p> <p>822 – Returnarea și reducerea prețurilor la mărfurile vândute</p>

*Sursa: Sintetizat de autor în baza actelor normative*

Astfel, referitor la modalitatea de funcționare a conturilor de gestiune, normele contabile autohtone în pct. 16 din Indicațiile metodice scot în evidență faptul că „modul de contabilizare a costurilor de producție se alege de către fiecare entitate de sine stătător în funcție de necesitățile informațional-decizionale ale acesteia” [3]. În acest context putem evidenția unele deosebiri conceptuale aferente noilor reglementări contabile.

În primul rând, analizând cele prezentate în tabelul nr. 1, putem afirma, că între planurile de conturi contabile anterior și cel actual există anumite diferențe, în ceea ce privește conturile de gestiune, și anume:

- conform noilor reglementări contabile, sunt prevăzute mai multe conturi de gestiune sintetice de gradul I, de la un număr de 5 conturi majorându-se la 12 conturi sintetice;
- conform noului Plan general de conturi contabile, nu mai sunt impuse conturi de gestiune de gradul II, astfel contabilului îi este acordată mai multă flexibilitate în acțiuni;
- au fost introduse suplimentar conturile: 835 „Producții și unități de deservire” și 836 „Costuri refacturate”.

Considerăm oportună realizarea acestor modificări, îndeosebi, introducerea conturilor aferente producției în unitățile de deservire și costurilor refacturate, deoarece sunt procese economice deseori întâlnite în mediul economic autohton și cu certitudine țin de organizarea gestiunii interne la entitate, ce conduce la extinderea principiilor contabilității manageriale și în alte ramuri ale economiei, nu numai a celor aferente producției industriale.

Este de menționat faptul, că conturile de gradul I din clasele 8-9 și conturile de gradul II din toate clasele au un caracter de recomandare și se aplică, după caz, în funcție de particularitățile activității entității și cerințele de prezentare a informațiilor, precum și în scopuri de analiză și control. Din aceste considerente, entitățile în baza Planului general de conturi contabile, ținând cont de politicile contabile aprobate vor elabora un plan de conturi de lucru. Folosirea conturilor contabile, precum și simbolizarea acestora se efectuează astfel încât sistemul de stocare și de accesare a informațiilor obținute să fie flexibil și să permită o gamă largă de opțiuni.

*2. Elaborarea și utilizarea unui sistem specific de documente aferente contabilității manageriale.* În privința elaborării și utilizării documentelor specifice contabilității manageriale, Ministerul Finanțelor nu impune anumite formulare, oferind contabilului libertate deplină. Astfel, fiecare entitate de sine statător poate stabili ansamblul propriu de documente care să permită atât acumularea costurilor (pe centre de responsabilitate, pe activități, pe tipuri de produse), cât și determinarea costului efectiv al producției fabricate sau a serviciilor prestate.

Volumul datelor prezentate în contabilitatea managerială poate varia în funcție de particularitățile organizatorico-tehnologice și economice ale entității, caracterul, sursele și periodicitatea informației. În acest context, pentru asigurarea operativității în culegerea, prelucrarea și dezvoltarea informației, este necesar de elaborat în cadrul entităților Regulamentul privind organizarea contabilității manageriale. Regulamentul nominalizat poate fi reprezentat ca un sistem de documente cu forme și metode menite să stabilească legăturile între subdiviziunile entității, fără să existe careva reguli stricte privind formatul acestuia. Fiecare regulament va avea propriile particularități în dependență de domeniul de activitate al entității, piețele de desfacere, structura organizațională, metodele de calculație etc. Cu toate acestea, remarcăm faptul că teoria și practica contabilității au scos în vizor principalele componente ale organizării contabilității manageriale. Astfel, în viziunea noastră compartimentele de bază ale Regulamentului privind organizarea contabilității manageriale vor reflecta următoarele:

- descrierea stadiului actual de dezvoltare a entității;
- studiul mediului extern al entității;
- analiza sistemului contabil existent;
- definirea scopurilor, obiectivelor și a utilizatorilor de informații;
- descrierea structurii organizaționale și a centrelor de responsabilitate;
- clasificarea costurilor pe centre de responsabilitate;
- dezvoltarea principiilor contabilității manageriale și elaborarea planului de conturi;
- elaborarea politicilor contabile manageriale;
- formarea rapoartelor manageriale;
- alegerea unui sistem de indicatori de măsurare a performanței.

Merită de menționat că în cadrul fiecărui compartiment al acestui Regulament pot fi elaborate și alte documente care dezvoltă scopurile și sarcinile contabilității manageriale (clasificatorul centrelor de responsabilitate, nomenclatorul rapoartelor interne, regulamentul privind bugetarea etc).

*3. Adopatarea unei metode de calculație a costurilor, precum și a procedurilor caracteristice calculației costurilor.* Potrivit noilor reglementări contabile în Republica Moldova calculația costurilor poate fi efectuată după una din următoarele metode principale: metoda globală, metoda pe faze, metoda pe comenzi, metoda costului standard sau alte metode stabilite în politicile contabile ale entității. Literatura de specialitate contemporană include în componența altor metode de calculație a costurilor următoarele: calculația costurilor pe activități, metoda costului țintă, metoda gestiunii continue a costurilor, metoda costurilor retrocalculate, metoda JIT etc.

Obiectivul contabilității costurilor este acela de a identifica cât mai exact posibil resursele consumate pe fiecare din diferitele produse fabricate, lucrări executate, servicii prestate, inclusiv pentru producția în

curs de execuție. Astfel, principiile necesare de aplicat la calculația costurilor, sunt încadrate în cadrul principiilor contabile generale, aplicate indiferent de metoda de calculație a costurilor, care se concretizează în:

- principiul separării costurilor care servesc la obținerea bunurilor, lucrărilor sau serviciilor de cheltuielile care nu sunt legate de achiziția, producția sau prelucrarea acestora;
- principiul delimitării costurilor în timp (prin identificarea costurilor anticipate, ale perioadei curente și a costurilor preliminate);
- principiul delimitării costurilor în spațiu ce presupune identificarea acestora pe procese ce le-au facilitate apariția (aprovizionare, producție, administrație, desfacere etc.);
- principiul delimitării costurilor productive de cele neproductive;
- principiul delimitării costurilor privind producția finită de cele aferente producției în curs de execuție [Budugan 2007, p. 131].

După cum sublinia profesorul H. Bouquin, deși contabilitatea managerială produce informații care trebuie diversificate, pentru a satisface cerințele tuturor categoriilor de manageri, acestea sunt folosite în moduri diferite. În consecință, metodele de calculație a costurilor, sunt considerate, în diversitatea lor, mai mult complementare decât concurente. Este inutilă întrebarea dacă un cost „complet” este mai util decât un cost „parțial”- ambele sunt utile dacă sunt bine folosite și dăunătoare în caz contrar [Bouquin, 2004, p. 24].

4. *Implementarea tehnicilor contabile avansate menite să eficientizeze procesul decizional.* Rentabilitatea unei investiții, riscurile aferente acesteia, stabilitatea financiară și performanța afacerii, credibilitatea partenerilor, inclusiv competența managerială pot fi exprimate și legitimate prin informațiile oferite de contabilitate. Tehnicile și instrumentele contabile moderne prezintă informația necesară gestiunii afacerilor într-un mod cât mai sigur și pe înțeles, tuturor nivelurilor decizionale, determinând îmbunătățirea controlului de gestiune la entitate. Astfel, controlul de gestiune este situat actualmente între funcția contabilă din ce în ce mai performantă și funcțiile operaționale care dispun nemijlocit de informațiile utile luării deciziilor [Tabără, 2009, p. 59].

În contabilitatea managerială tradițională, costurile se clasifică în constante și variabile în funcție de modul în care acestea se modifică în raport cu volumul de producție. În economia modernă, caracterizată prin utilizarea tehnologiilor avansate de producție, numeroase costuri indirecte sunt generate de activități ce nu prezintă evoluții în raport cu volumul activității desfășurate. În plus, costurile de producție directe, odată cu tehnologizarea procesului de producție, cum ar fi costurile directe cu personalul, tind să se diminueze, astfel încât, analiza costurilor indirecte devine din ce în ce mai primordială.

Metodele tradiționale de calculație a costurilor, se bazează pe repartizarea costurilor indirecte în funcție de anumiți coeficienți de repartiție, deseori aleși în mod întâmplător. Actualmente, concomitent cu modernizarea tehnologiilor de producție, multe din costuri sunt generate de activități de susținere (inginerie industrială, întreținere și reparații, planificarea producției, procesarea datelor etc.) deci, premisele de la care pleacă metodele tradiționale de calculare a costului, ce declară faptul că consumul de resurse este determinat de produse și nu de activități, par a fi în contextul actual ineficiente.

Astfel, utilizarea metodelor evaluate în gestiunea eficientă a costurilor nu mai pare a fi arbitrară. Cu alte cuvinte, calculația costului de producție conform noilor tendințe a contabilității manageriale se orientează spre tehnici de optimizare a costului parcurgând întregul ciclu de viață al produselor (planificare, producție, abandon) și nu doar cea de producție cum a fost analizată conform metodelor tradiționale. Astfel, noile metode de gestiune a costurilor se concretizează în: costul ciclului de viață (Life Cycle Costing), costul țintă (Target Costing) și gestiunea continuă a costurilor (Kaizen Costing), metoda JIT (Just –In-Time), metoda Benchmarking-ului.

În contextul celor expuse mai sus menționăm că dacă metoda Life Cycle Costing se utilizează în special în faza de planificare în scopul previzionării costului de producție pe întreaga perioadă de viață a produsului, atunci Metoda Target costing se utilizează în faza de planificare pentru a alege desing-ul produselor și proceselor și care să permită producerea la un anumit cost, în conformitate cu cerințele concurențiale [Bugaian, 2007, p.70]. Metoda Keizen Costing vine să înlocuiască metoda Target Costing și prezintă manifestarea întoarcerii în amonte, astfel ca interesele echipei de planificare, după ce a fixat și implimentat desing-ul produsului, să se îndrepte spre operaționalitatea procesului și spre desfășurarea

acesuia în modul cel mai eficient, posibil prin reducerea costurilor ciclului de viață al produsului [Budugan, 2007, p.486], asigurând în același timp un nivel înalt al calității produselor. Deci, metodele de calculație a costurilor descrise anterior se limitează doar informațiilor interne entității.

Actualmente, odată cu amplificarea mediului concurențial și în corespondență cu dezvoltarea tehnologiilor informaționale, se tinde spre extinderea domeniului de gestiune a costului spre mediul exterior al entității, orientat spre clienți (metoda JIT), spre concurență (metoda Benchmarking). Astfel, conform metodei Benchmarking sunt identificați cei mai puternici concurenți, devenind posibilă o eficientizare a procesului decizional în scopul asigurării poziției pe piață a entității. Benchmarkingul reprezintă un etalon de referință (etalon a societăților concurente) și, în același timp, o bază de comparație și o țintă, materializată printr-un progres continuu și de ameliorare a calității [Diaconu, 2003, p. 166].

În cazul utilizării principiilor mediului operațional JIT (Just-In-Time) bazat pe adaptabilitate și flexibilitate (față de cererea clienților), producția este determinată de comenzile clienților din aval și nu din amonte, conforme unei programări bazate pe previziunile vânzărilor care prezintă riscul unei creșteri excesive a stocurilor. Astfel, sistemul JIT este o filozofie a gestiunii orientate spre calitate și spre necesitățile prioritate pentru client [Budugan, 2007, p. 512].

Deci, utilizarea tehnicilor contabile avansate pentru măsurarea performanțelor entității, fiind prezentate prin sistemul de bugete sau tabloul de bord și balanced scorecard, joacă un rol primar în politicile manageriale asupra cunoașterii referitoare la: competitivitatea entității, calitate totală, rapiditatea reacției față de competitori, reducerea costurilor, coerență și dinamism în comportamentul decizional [Andone, 1999, p. 22]. Aceste instrumente pot deservi cu eficacitate procesul decizional și procesul de urmărire și evaluare a performanțelor; asigurând transpunerea obiectivelor și strategiilor în rezultate scontate.

Crearea sistemelor informaționale pentru conducere, raționale și eficiente, permite apropierea informației economice, în general, și a celei contabile, în special, de cerințele și perspectivele managementului modern.

Numai o bună gestiune a costurilor de producție, a costurilor calității și a costurilor necesare dezvoltării profesionale a personalului, a tehnicii, a politicilor manageriale va asigura creșterea nivelului competitiv al entităților din Republica Moldova și implicit a economiei naționale în ansamblu.

#### REFERINȚE BIBLIOGRAFICE

1. Legea contabilității nr. 113-XVI din 27 aprilie 2007. Publicat: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 90-93 din 29 iunie 2007
2. Recomandări Metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate. Publicat: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 291-296 din 13 decembrie 2013, art Nr : 1833
3. Indicații metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor. Publicat: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 233-237 din 22 octombrie 2013
4. Andone, I.; Țugui, Al., *Sisteme inteligente în management, contabilitate, finanțe, bănci și marketing*, București: Editura Economică, 1999, 432 p.
5. Bouquin, H., *Comptabilite de gestion, 3<sup>e</sup> edition*, Paris: Economica, 2004, 360 p.
6. Budugan, D.; Georgescu, I.; Berheci, I. și alții, *Contabilitatea de gestiune*, București: CECCAR, 2007, 518 p.
7. Bugaian, L., *Managementul strategic al costurilor*, Chișinău: CEP USM, 2007, 300 p.
8. Diaconu, P.; Albu, N.; Stere, M. și alții, *Contabilitate managerială aprofundată*, București: Editura Economică, 2003, 323 p.
9. Horomnea, E., *Fundamentele științifice ale contabilității. Doctrină. Concepte. Lexicon*, Iași: Tipografia Moldovei, 2008, 394 p.
10. Needles, B.; Anderson, H.; Caldwell, J. *Principiile de bază ale contabilității*, Chișinău: Editura ARC, 2000, 1240 p.
11. Tabără, N., *Modernizarea contabilității și controlului de gestiune*, Iași: Tipografia Moldovei, 2006, 310 p.
12. Tabără, N., *Control de gestiune. Delimitări conceptuale, metode, aplicații*, Iași: Tipografia Moldovei, 2009, 324 p.