

CONSIDERAȚII PRIVIND IMPORTANȚA METODEI DE CALCULAȚIE A COSTULUI PE COMENZI

Svetlana MIHAILA, Galina BĂDICU

Academia de Studii Economice a Moldovei

În acest articol este prezentată o modalitate de organizare a contabilității de gestiune și a calculației costurilor prin metoda pe comenzi. Sunt tratate etapele de derulare a metodei de calculație a costului pe comenzi, respectiv rolul contabilului de gestiune în derularea și implementarea acestei metode. Din punct de vedere teoretic și aplicativ, sunt abordate etapele metodologice parcurse în contabilitatea de gestiune și calculația costurilor.

Concluziile formulate vizează organizarea contabilității de gestiune; entitatea trebuie să aplice cea mai eficientă metodă de calculație, ba chiar și o combinație de metode de calculație – clasice și moderne, în concordanță cu particularitățile tehnologiei și organizării producției, precum și cu cerințele unei administrări eficiente. Totodată, sunt abordate și avantajele pe care le oferă metoda pe comenzi, de unde derivă și importanța acestui subiect.

Cuvinte-cheie: *metodă pe comenzi, contabilitate de gestiune, metodă pe contracte, comandă, calculația costului, cost de producție.*

CONSIDERATIONS ON THE IMPORTANCE OF THE JOB-ORDER COSTING SYSTEM

The authors present a method for the organization of the management accounting and job-order costing. Consideration has been given to the stages of the job-order costing system, as well as to the role of the accountant in the application and implementation of such method. The authors have adopted a theoretical and applicative approach in regard to the methodological stages covered by the management accounting and the costing method.

The article ends with the authors' conclusions regarding the organization of the management accounting. In this respect, it outcomes that an entity is to apply the most efficient costing method and, moreover, a combination of classical and modern costing methods, in accordance with the specific features of the manufacturing process and production engineering, as well as the efficient management requirements. The authors have also shed light on the advantages offered by the job-order costing system, and the resulting importance of the subject under consideration.

Keywords: *job - order costing system, management accounting, costing, method contracts, production cost.*

Introducere

Subiectul abordat vizează organizarea contabilității de gestiune și a calculației costurilor prin metoda pe comenzi în cadrul entităților din Republica Moldova. Se are în vedere înțelegerea corectă a metodologiei de aplicare a principiilor metodei pe comenzi, plecând de la diversele abordări teoretice ale specialiștilor din domeniul contabilității de gestiune și de la retratarea informațiilor în vederea determinării costului efectiv de către o entitate.

Fiecare metodă de calculație poate fi abordată sub diverse aspecte: definiții, noțiuni și particularități, etape de lucru, avantaje și limite, utilizarea acestora în practica entităților, atât la nivel național, cât și internațional etc. Trăsătura comună a metodelor de calculație constă în calcularea costului unui produs sau serviciu plecând de la totalitatea costurilor realizate pe parcursul activității. Procedura de calcul se desfășoară în etape succesive, folosind procedee de lucru specifice.

Literatura de specialitate abundă în opinii pro și contra referitoare la relevanța metodelor de calculație. Studiul denotă prezența atât a avantajelor, cât și a dezavantajelor, în individualitate, a metodelor de calculație. Unele metode se potrivesc entităților din sfera producției, altele – entităților din sfera serviciilor. Unele metode calculează costul unitar prin intermediul costului unei ore/mașină de funcționare sau calculează coeficienți de echivalență, în timp ce altele calculează costurile activităților din cadrul entităților, repartizând apoi costurile pe produse sau servicii. În acest context, menționăm că metodele de calculație a costurilor sunt influențate de particularitățile organizării și tehnologiei producției, precum și de complexitatea produselor fabricate, de aceea în acest articol vom descrie *semnificația metodei de calculație pe comenzi*.

Revizuirea literaturii de specialitate. Metoda de calculație a costurilor pe comenzi reprezintă o temă de actualitate, motiv pentru care a fost dezbătută pe larg în literatura de specialitate. În urma consultării literaturii de specialitate, s-a stabilit că în teoria și practica economică metoda de calculație a costului pe comenzi se regăsește în lucrările economiștilor din *România* (S.Căpșuneanu [1, p.96], C.Oprea [2, p.43-38]; Ch.Caraiani

și M.Dumitrana [3, p.49], S.Briciu [4, p.151]), *Federația Rusă* (Ă.Salahova [5, p.169]), *Republica Moldova* (V.Țurcanu [6, p.6-8], L.Grabarovschi [7, p.100, 101], R.Cușmăunsă [8, p.121], A.Nederița, V.Panuș [9, p.23]), *SUA* (C.Hornngren, M.Datar, G.Foster [10, p.105], B.Needles, H.Anderson [11, p.956]).

Rezultatele cercetărilor noastre privind specificul metodei pe comenzi sunt prezentate prin intermediul unui studiu de caz exemplificativ, menit să demonstreze utilitatea acestei metode în contextul actual al situației economice din Republica Moldova.

Abordarea teoretică. Metoda de calculație a costului de producție 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 [12, p.150].

Potrivit legislației contabile naționale în vigoare, calculația costului de producție 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* [13, pct.55]. 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. În cazul în care se modifică semnificativ procesul organizatorico-tehnologic, se poate schimba și metoda de calculație a costului. Efectele modificării metodei de calculație se contabilizează în conformitate cu SNC „Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori și evenimente ulterioare”.

Metoda de calculație a costului pe comenzi poate fi aplicată de entitățile care fabrică producție individuală sau în serii mici, ce se caracterizează prin exemplare (grupe) unice, nu se repetă sau se repetă rar [13] (*de exemplu, fabricare de utilaje, producerea mobilei, confecțiilor, textile, încălțăminte la comandă, reparația mașinilor și utilajelor*), fabricate ori asamblate în procesele tehnologice. De regulă, prezintă la sfârșitul perioadei de gestiune producție în curs de execuție și semifabricate, iar contabilitatea de gestiune se organizează la nivel de comandă. Această metodă constă în colectarea costurilor directe pe comenzi și repartizarea costurilor indirecte pe fiecare comandă în parte, prin procedee convenționale. Ca urmare, obiectul evidenței și calculației costurilor efective îl constituie comanda lansată pentru o anumită cantitate (lot) de produse sau de semifabricate, care reprezintă elemente asamblabile (piese, agregate și subansamble) ale produselor.

Comparativ cu fazele de fabricație care alcătuiesc conținutul unor zone de costuri, comenzile reprezintă forme de organizare a diferitelor categorii de purtători de costuri. De asemenea, deși atât metoda pe faze, cât și metoda pe comenzi folosesc aceleași verigi tehnico-productive ale entității (atelier și secții de producție), totuși conținutul verigilor respective diferă de la o metodă la alta. Astfel, în cazul metodei pe faze, atelierul și secțiile de producție reprezintă faze de producție, în timp ce în cazul metodei pe comenzi aceste verigi cuprind procese complexe de fabricație a unor piese, subansamble, ansamble și produse finite, sau executarea unor lucrări, prestarea unor servicii pe bază de comenzi interne.

O particularitate a metodei pe comenzi rezidă în determinarea și evaluarea producției în curs de execuție datorită variației pe care o are de la o perioadă la alta. O altă particularitate a acestei metode face ca obiectul comenzii să difere în raport de modul de organizare a producției. Astfel, în cazul producției individuale și de serie organizată în varianta fără semifabricate comanda are ca obiect un produs sau un lot de produse.

Această metodă ține de faptul că costurile de producție pot fi prestabilite pe bază de norme sau documente efective de costuri ce aparțin unei entități. Ea scoate în evidență anumite reguli privind identificarea obiectului calculației și calculul propriu-zis al costului, etapele de urmat, tratamentul costurilor. Metoda pe comenzi poate fi studiată în două variante [3, p.103], în funcție de durata de execuție:

✓ *metoda pe comenzi – în cazul duratei reduse de producție;*

✓ *metoda pe contracte – în cazul termenului lung de fabricație.* Metoda pe contracte este o variantă a metodei pe comenzi aplicabilă în construcții, unde perioada de execuție este mai mare prin raportare la metoda clasică. Esența acestei metode constituie obiectivul SNC „Contracte de construcții” [14], care necesită investigații aparte.

Procedura de realizare a metodei pe comenzi se desfășoară într-o anumită succesiune logică, strict determinată, ale cărei etape se prezintă în continuare.

Lansarea comenzii

La această etapă are loc semnarea unui contract sau primirea unei comenzi externe. Comanda clientului aprobată de conducere ajunge la Departamentul comercial și la cel de programare, lansare și urmărire a producției. Metoda pe comenzi de calculație a costului de producție trebuie să arate în detaliu procesul de

execuție. În acest sens, se deschide, pentru fiecare comandă, câte o *Comandă de producție*, care cuprinde instrucțiunile tehnice necesare fabricației și dă permisiunea demarării producției. Comanda primește un cod (număr intern) care trebuie să permită: identificarea produselor lansate, perioada de lansare, tipul comenzii.

Astfel, Departamentul comercial va viza și aproba corespunderea cantității din comandă, Departamentul buget va stabili costul bugetar (antecalculat), iar Departamentul contabilitate va exercita controlul financiar preventiv. Dacă lipsește Departamentul buget, atunci stabilirea costului bugetar este realizată tot de către Contabilitate. Contabilitatea verifică: existența altor comenzi nefinalizate cu aceleași produse, existența pe stoc de produse similare și corectitudinea termenului de finalizare estimat conform ciclului de fabricație. Documentele privind lansarea în fabricație se întocmesc numai după ce au fost soluționate toate problemele legate de etapa pregătirii tehnologiei de fabricație.

Înregistrarea costurilor comenzii

Obiectul de evidență a costurilor îl constituie comanda, care poate fi: *un produs sau o serie de produse, un serviciu sau o grupă de servicii, o lucrare sau un complex de lucrări* etc., iar ca *obiect de calculație* va servi tipul de produs lansat cu comanda respectivă. În raport de comenzile lansate se colectează costurile directe și se repartizează costurile indirecte. Aceasta înseamnă că nu pot fi colectate costuri pe alte obiecte de calculație decât comenzile lansate și rămase deschise până la sfârșitul lunii de raportare. Pentru repartizarea costurilor indirecte pot fi utilizate procedeele studiate în SNC sau elaborate de entitate. Costurile colectate pentru fiecare comandă se consemnează în *Fișa comenzii* pe baza documentelor corespunzătoare.

Pentru a asigura colectarea corectă a costurilor și înregistrarea produselor pe comenzi, toate documentele primare privind o comandă oarecare, și anume: bonurile de consum, fișele - limită de consum, bonurile de lucru, fișele de însoțire, actele de rebut, bonurile de predare a deșeurilor, situația lucrărilor executate, situația de repartizare a costurilor indirecte etc., trebuie să cuprindă obligatoriu simbolul comenzii la care se referă. O primă cerință față de documentele folosite în procesul economic și în cel tehnologic este ca ele să asigure posibilitatea identificării costurilor pe locurile care le-au ocazionat. Astfel, se poate calcula costul efectiv pe locurile respective.

Organizarea contabilității de gestiune, în cazul metodei pe comenzi, implică următoarele particularități:

- ✓ contul 811 „Activități de bază” se dezvoltă pe fiecare comandă și, în cadrul acesteia, pe articole de costuri;
- ✓ contul 812 „Activități auxiliare” se dezvoltă în analitic în funcție de secțiile auxiliare existente prestatoare de servicii, de care beneficiază comenzile executate;
- ✓ contul 821 „Costuri indirecte de producție” se dezvoltă în analitic pe fiecare secție participantă la procesul de fabricație, prin care se colectează și repartizează costurile indirecte pe fiecare comandă și în cadrul acesteia pe produse;
- ✓ contul 215 „Producție în curs de execuție” evidențiază costul calculat până la nivelul ajuns cu execuția la sfârșitul perioadei pentru producția neterminată în cadrul comenzii;
- ✓ contul 216 „Produse” va evidenția pentru fiecare comandă, în parte, costul produselor finite și costul semifabricatelor din producția proprie (în cazul variantei „cu semifabricate”).

Determinarea costului comenzii terminate

Costul comenzii se determină doar după terminarea comenzii. Astfel, perioada de calculație constituie termenul de executare a comenzii [13, pct.65]. Determinarea costului *comenzii terminate* se face în *Fișa comenzii*, ca total al acesteia, și se evidențiază abaterile de la costul previzionat (antecalculații).

Costul unitar se determină prin împărțirea costurilor colectate pentru fiecare comandă la numărul de unități produse, în cadrul fiecărei comenzi.

Pentru comenzile nefinalizate, costul producției în curs de execuție include costurile acumulate în perioadele de gestiune precedente și curentă.

Dacă produsele, care fac parte din aceeași comandă, se predau parțial la depozitul de produse finite sau chiar beneficiarului, înainte de a executa întreaga comandă, atunci acestea se evaluează la *costul normativ* (antecalculat), urmând ca după executarea definitivă a comenzii acesta să fie ajustat cu abaterea dintre costul efectiv și cel normativ.

În cazul în care costul efectiv este mai mare decât cel normativ, suma abaterii se înregistrează în mod obișnuit: *Debit 216 „Produse”, Credit 811 „Activități de bază”*

În cazul în care costul efectiv este mai mic decât cel normativ, suma abaterii se înregistrează, în paranteze, prin aceeași înregistrare.

Determinarea rezultatului comenzii

După ce s-a calculat costul unitar efectiv se compară mărimea lui cu costul unitar planificat/bugetar. Totodată, se poate determina și analiza rentabilitatea pe unitate produs a comenzii, care va permite stabilirea cauzelor:

- ✓ depășirii costului programat/bugetar de către costul efectiv
- ✓ depășirii prețului unitar de către costul efectiv (este o pierdere netă)
- ✓ nerealizării rentabilității programate
- ✓ diferențelor de rentabilitate la diferite comenzi, inclusiv la produse similare etc.

În acest context, se estimează tendințele de viitor și se fundamentează politica economică sau comercială a entității, în funcție de realitățile interne și din mediul extern prin recomandarea unor măsuri pentru acoperirea neajunsurilor constatate.

Studiu de caz aplicativ

În secția de producere a entității, în luna curentă au fost executate două comenzi, simbolizate în postcalculație astfel:

- ✓ Comanda 208 – produsul A (costul normativ = 2 000 lei/buc.)
- ✓ Comanda 209 – produsul B (costul normativ = 1 750 lei/buc.)

Pentru fabricarea celor două produse sunt necesare piese și semifabricate în următoarele cantități:

- ✓ Comanda 208 – 4 piese și 3 semifabricate per bucată
- ✓ Comanda 209 – 3 piese și 2 semifabricate per bucată

Piese se execută în Secția prelucrări mecanice a entității, pentru care se deschide comanda 101, ce reprezintă setul total de piese necesare comenzilor de bază și se contabilizează ca materiale fabricate în producția proprie. Costurile Secției prelucrări mecanice, în luna curentă, au constituit: costuri materiale – 500 000 lei, costuri cu salariul – 204 000 lei, cota costurilor indirecte de producție pentru comanda 101 – 145 000 lei.

Semifabricatele sunt achiziționate de la furnizori la costul de intrare – 120 lei/bucată.

Piese și semifabricatele sunt asamblate pentru cele două comenzi de bază în Secția montaj a entității, iar cantitatea fabricată constituie: 500 de bucăți – produsul A și 1 000 de bucăți – produsul B. Costurile directe cu salariul în acord constituie:

- ✓ pentru Comanda 208 – 317 000 lei
- ✓ pentru Comanda 209 – 578 000 lei

Costurile indirecte de producție ale Secției montaj pentru cele două comenzi de bază – 292 000 lei.

Repartizarea costurilor indirecte se efectuează conform salariilor directe aferente comenzilor de bază. Produsele finite depozitate se evaluează la costul normativ.

În baza datelor din acest exemplu vom efectua următoarele calcule:

Determinăm setul total de piese necesare comenzilor de bază:

- ✓ Comanda 208 – (4 piese × 500 buc.)
- ✓ Comanda 209 – (3 piese × 1 000 buc.)
- ✓ În total – **5 000 de piese**

Contabilizăm costurile Secției prelucrări mecanice aferente Comenzii 101 și determinăm costul unitar al piesei fabricate (Tab.1).

Tab.1**Extras din Fișa Comenzii 101 (5 000 de piese)**

Nr. crt.	Costurile aferente Comenzii 101	Suma, lei	Debit	Credit
1.	Costuri materiale	500 000	811/101	211
2.	Costuri cu salariul	204 000	811/101	531
3.	Contribuții la asigurări sociale de stat obligatorii (potrivit normelor în vigoare)	46 920	811/101	533.1
4.	Prime de asigurare obligatorie de asistență medicală (potrivit normelor în vigoare)	9 180	811/101	533.2
5.	Cota costurilor indirecte de producție pentru comanda Comanda 101	145 000	811/101	821
6.	Costul efectiv total de producție (rd.1+rd.2+rd.3+rd.4+rd.5)	90 5100	211/Piese	811/101
7.	Costul efectiv al unei piese (rd.6/5 000 de bucăți)	181,02	X	X

În continuare, se repartizează costurile indirecte de asamblare ale Secției montaj, conform costurilor directe cu salariul (Tab.2).

Tabelul 2

Repartizarea costurilor indirecte de producție pe comenzi

Nr. crt.	Comanda	Baza de repartizare, lei	Coefficientul de repartizare	Costuri indirecte de producție, lei
A	B	1	$2 = 3 \text{ tot} : 1 \text{ tot}$	$3 = 1 \times 2$
1.	208	317 000	0,3262	103 423,46
2.	209	578 000	0,3262	188 576,54
3.	În total	895 000	0,3262	292 000,00

Contabilizarea costurilor aferente asamblării semifabricatelor și pieselor în Secția montaj și determinarea costului unitar al produselor fabricate în cadrul comenzilor (Tab.3).

Tabelul 3

Extras din Fișa Comenzii 208 (500 de bucăți – produsul A)

Nr. crt.	Costuri și indicatorii	Suma, lei	Debit	Credit
1.	Consumul de piese ($4 \times 500 \text{ buc.} \times 181,02$)	362 040	811/208	211
2.	Consumul de semifabricate ($3 \times 500 \text{ buc.} \times 120,00$)	180 000	811/208	211
3.	Salarii calculate	317 000	811/208	531
4.	Contribuții la asigurări sociale de stat obligatorii (potrivit normelor în vigoare)	72 910	811/208	533.1
5.	Prime de asigurare obligatorie de asistență medicală (potrivit normelor în vigoare)	14 265	811/208	533.2
6.	Costuri indirecte de producție repartizate	103 423,46	811/208	821
7.	Costul efectiv total ($rd.1+rd.2+rd.3+rd.4+rd.5+rd.6$)	1 049 638,46	X	X
8.	Costul normativ total ($500 \text{ buc.} \times 2 000 \text{ lei}$)	1 000 000	216	811/208
9.	Abateri de la costul normativ ($rd.7-rd.8$)	49 638,46	216	811/208
10.	Costul efectiv unitar ($rd.7 : 500 \text{ buc.}$)	2 099,27	X	X

Extras din Fișa Comenzii 209 (1 000 bucăți – produsul B)

Nr. crt.	Costuri și indicatorii	Suma, lei	Debit	Credit
1.	Consumul de piese ($3 \times 1 000 \text{ buc.} \times 181,02$)	543 060	811/209	211
2.	Consumul de semifabricate ($2 \times 1 000 \text{ buc.} \times 120,00$)	240 000	811/209	211
3.	Salarii calculate	578 000	811/209	531
4.	Contribuții la asigurări sociale de stat obligatorii (potrivit normelor în vigoare)	132 940	811/209	533.1
5.	Prime de asigurare obligatorie de asistență medicală (potrivit normelor în vigoare)	26 010	811/209	533.2
6.	Costuri indirecte de producție repartizate	188 576,54	811/209	821
7.	Costul efectiv total ($rd.1+rd.2+rd.3+rd.4+rd.5+rd.6$)	1 708 586,54	X	X
8.	Costul normativ total ($1 000 \text{ buc.} \times 1 750 \text{ lei}$)	1 750 000	216	811/209
9.	Abateri de la costul normativ ($rd.7-rd.8$)	(41 413,46)	216	811/209
10.	Costul efectiv unitar ($rd.7 : 1 000 \text{ buc.}$)	1 708,58	X	X

Avantajul metodei pe comenzi constă în faptul că asigură o determinare corectă a costului unitar. Deși metoda pe comenzi permite calcularea unui cost exact, prezintă și unele neajunsuri, printre care:

✓ la sfârșitul perioadei curente nu se cunosc costurile efective, în cazul în care execuția comenzii continuă în perioada următoare;

- ✓ oferă posibilitatea trecerii unor costuri materiale și cu salariul în cadrul aceluiași produs de la o comandă la alta;
- ✓ determinarea și evaluarea producției în curs de execuție *necesită un mare volum de muncă*, astfel influențând exactitatea și calitatea calculației;
- ✓ deosebirea dintre obiectul de calculație folosit obligatoriu în antecalculație (produsul) și cel utilizat pentru urmărirea și înregistrarea costurilor de producție (comanda) *nu permite compararea directă*, pe parcurs, a costurilor prestabilite cu cele efective;
- ✓ în situația în care se predau parțial produse către client, înainte de terminarea comenzii, evaluarea lor făcându-se la costul normativ, face ca diferențele față de costul efectiv al produselor *să fie imputate ultimelor părți din comandă*.

Concluzii

Investigarea realității economice necesită trecerea de la simple constatări și evidențe contabile la analiza complexă și cunoașterea detaliată a tuturor factorilor care influențează atingerea performanței de către entitate, în vederea adoptării măsurilor de reglare care se impun. Desfășurarea activității într-un mediu concurențial din ce în ce mai puternic și într-o efervescentă globalizare, caracterizată prin apariția continuă de noi grupuri de entități și regroupări ale acestora, solicită organizarea unei contabilități de gestiune care să răspundă nevoilor informaționale ale managerilor. Pentru organizarea potrivită a contabilității de gestiune și, în special, a contabilității costurilor și pentru calculul cât mai exact al costului de producție, *entitatea trebuie să aplice cea mai eficientă metodă de calculație, ba chiar și o combinație de metode de calculație: clasice și moderne*, în concordanță cu particularitățile tehnologiei și organizării producției, precum și cu cerințele unei conduceri eficiente. Prin studiul de caz aplicativ în cadrul cercetării am încercat să dăm un răspuns cât mai apropiat de exigențele conducerii prin costuri a entităților. Aceasta nu înseamnă că am reușit să răspundem la toate problemele implicate, iar la acele la care am căutat răspuns el poate fi discutabil și criticabil.

Referințe:

1. CĂPUSNEANU, S. *Elemente de management al costurilor*. București: Editura Economică, 2008. 302 p.
2. OPREA, C., MAN, M., NEDELCU, M. *Contabilitate managerială*. București: Editura Didactică și Pedagogică, 2008. 335 p.
3. CARAIANI, C., DUMITRANA, M. *Contabilitate de gestiune & control de gestiune*. București: Editura Universitară, 2008. 421 p.
4. BRICIU, S. *Contabilitatea managerială. Aspecte teoretice și practice*. București: Editura Economică, 2006. 440 p.
5. САЛХОВА, Э. Теоретические и практические аспекты проблем калькулирования себестоимости продукции. В: *Каспийский регион: политика, экономика, культура*, 2011, № 2(27), с.167-174.
6. ȚURCANU, V. *Calculația costurilor*. Chișinău: ASEM, 2001. 115 p.
7. GRABAROVSKI, L. Concepte contemporane în gestiunea și contabilitatea costurilor. În: *Analele Academiei de Studii Economice a Moldovei*. Chișinău: ASEM, 2013. ediția IX, nr.2 p.100-104.
8. CARAMAN, S., CUȘMĂUNȘĂ, R. *Contabilitate managerială: Note de curs*. Chișinău: Tipografia Centrală, 2007. 225 p.
9. NEDERIȚA, A., PANUȘ, V. Contabilitatea costurilor de producție. În: *Contabilitate și audit*, 2012, nr.10, p. 64-71.
10. HORNGREN, C., DATAR, M., FOSTER, G. *Contabilitatea costurilor, o abordare managerială*. Chișinău: ARC, 2006. 939 p.
11. NEEDLES, B., ANDERSON, H., CALDWELL, J. *Principiile de bază ale contabilității*. Chișinău: ARC, 2000. 1240 p.
12. BĂDICU, G., MIHAILA, S., AVORNIC, A. *Contabilitatea managerială*. Chișinău: Învățătorul modern, 2015, 277 p. ISBN 978-9975-3038-8-0
13. 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), pct.55. (Accesat: 29.07. 2013)
14. SNC „Contracte de construcții”, <http://www.monitorulcontabil.md/index.php/contabilitatea-i-legea/583-snc-2014>.

Prezentat la 29.06.2016