

SORINEL CĂPUȘNEANU

**Contabilitatea de gestiune.
Instrument de evaluare a performanței**



EDITURA UNIVERSITARĂ
București, 2013

Cuprins:

Prefață	7
<hr/>	
Capitolul 1	
Abordări conceptuale actuale ale contabilității de gestiune	9
<hr/>	
1.1. Contabilitatea de gestiune. Definiție și obiective	9
1.2. Funcțiile contabilității de gestiune	12
1.3. Rolul contabilității de gestiune	15
1.4. Asemănări și deosebiri între contabilitatea de gestiune și contabilitatea financiară	16
<hr/>	
Capitolul 2	
Cadrul general al normalizării contabilității de gestiune în România	17
<hr/>	
2.1. Cadrul general al normalizării internaționale și naționale al contabilității de gestiune	17
2.2. Normalizarea contabilității de gestiune în România	18
2.3. Conducerea contabilității de gestiune	20
2.4. Profilul și atribuțiile contabilului de gestiune	21
2.5. Pentru ce variantă de organizare a contabilității de gestiune optăm?	21
2.5.1. Prezentarea conținutului economic și funcției contabile a conturilor din clasa 9 „Conturi de gestiune”	24
2.6. Sistemul de documente al contabilității de gestiune	26
2.7. Premisele organizării contabilității de gestiune și calculației costurilor	27
2.8. Principiile contabilității de gestiune și calculației costurilor	29
2.9. Factorii de organizare ai contabilității de gestiune	30
<hr/>	
Capitolul 3	
Structura cheltuielilor. Procedee de determinare, delimitare și repartizare a cheltuielilor	35
<hr/>	
3.1. Noțiunea de cheltuială	35
3.2. Structura cheltuielilor	36
3.3. Criterii de clasificare a cheltuielilor	36
3.4. Procedee de determinare, delimitare și repartizare a cheltuielilor	39
3.4.1. Procedee de delimitare a cheltuielilor pe purtători și pe locuri de cheltuieli ...	39
3.4.2. Procedee de separare a cheltuielilor indirecte de producție în: variabile și fixe	44

4	Contabilitatea de gestiune. Instrument de evaluare a performanței	
3.4.3.	Procedee de repartizare a cheltuielilor indirecte ale locurilor de cheltuieli asupra purtătorilor de costuri	49
<hr/>		
	Capitolul 4	
	Costul și structura acestuia. Procedee de calculația a costurilor unitare	58
<hr/>		
4.1.	Abordări conceptuale ale costurilor	58
4.2.	Structura costurilor. Obiectul de studiu al costurilor	60
4.3.	Criterii de clasificare a costurilor	60
4.4.	Procedee de calcul a producției de fabricație interdependentă	72
4.5.	Procedee de calcul a costului pe unitatea de produs	77
4.5.1.	Procedeul diviziunii simple	77
4.5.2.	Procedeul cantitativ	78
4.5.3.	Procedeul indicilor de echivalență	79
4.5.4.	Procedeul echivalării produsului secundar cu produsul principal	92
4.5.5.	Procedeul valorii rămase	93
<hr/>		
	Capitolul 5	
	Metode de contabilitate de gestiune și calculația costurilor	96
<hr/>		
5.1.	Conceptul de metodă de calculație a costurilor. Clasificarea metodelor de calculația costurilor	96
5.2.	Analiza SWOT a metodei de calculația costurilor	97
5.3.	Metode de tip absorbant (full-costing)	98
5.3.1.	Metode clasice	98
5.3.1.1.	Metoda globală	98
5.3.1.2.	Metoda pe faze	107
5.3.1.3.	Metoda pe comenzi	125
5.3.1.4.	Avantajele și dezavantajele metodelor clasice de tip absorbant	140
5.3.1.5.	Metoda standard-cost (Standard-Cost Accounting)	141
5.3.1.6.	Analiza SWOT a metodei Standard-Cost Accounting	150
5.3.2.	Metode moderne de calculația costurilor. Metoda calculației costurilor pe activități ABC (Activity-Based Costing)	151
5.3.2.1.	Prezentare generală a metodei ABC	151
5.3.2.2.	Antecalculația costurilor prin metoda ABC	154
5.3.2.3.	Postcalculația costurilor prin metoda ABC	164
5.3.2.4.	Adaptarea planului de conturi general la metoda ABC. Etape metodologice	167
5.3.2.5.	Analiza SWOT a metodei ABC (Activity-Based Costing)	181
5.3.3.	Metoda costurilor țintă (Target Costing)	182
5.3.3.1.	Prezentare generală	182

5.3.3.2.	Etapele metodei Target-Costing	184
5.3.3.3.	Adaptarea planului general de conturi la metoda Target-Costing. Etape metodologice	185
5.3.3.4.	Analiza SWOT a metodei Target-Costing	194
5.4.	Metode de tip parțial (partial-costing)	195
5.4.1.	Metoda costurilor variabile (Direct-Costing)	195
5.4.2.	Indicatorii specifici metodei Direct-Costing	196
5.4.2.1.	Metoda Direct – Costing. Varianta simplificată	197
5.4.2.2.	Metoda Direct-Costing. Varianta evoluată	201
5.4.2.3.	Metoda Direct-Costing. Calculația de acoperire a cheltuielilor fixe	204
5.4.3.	Analiza SWOT a metodei Direct-Costing	215
<hr/>		
Capitolul 6		
Modalități de raportare a informațiilor din contabilitatea de gestiune		217
<hr/>		
6.1.	Documentele de sinteză contabile	217
6.1.1.	Contul de rezultate	218
6.1.2.	Alte situații de analiză	222
6.1.2.1.	Situația abaterilor	222
6.1.2.2.	Situații orientate funcție de obiective.....	223
6.1.2.2.1.	Tabloul de bord ABC	226
6.1.2.2.2.	Tabloul de bord echilibrat	230
6.1.2.2.3.	Analiza comparativă	233
6.1.2.2.4.	Analiza cost-volum-profit	234
6.2.	Avantaje și dezavantaje ale componentelor documentelor de sinteză	238
6.3.	Concluzii și recomandări de cercetare viitoare	239
 Bibliografie		240

Prefață

Lucrarea „**Contabilitatea de gestiune. Instrument de evaluare a performanței**” își propune să detalieze unele aspecte teoretice și metodologice ale contabilității de gestiune și calculației costurilor, oferind soluții practice specialiștilor, managerilor, studenților și masteranzilor ce urmează cursurile specializărilor „Contabilitate și Informatică de Gestiune”, „Contabilitate managerială”, „Gestiune și Audit Financiar”, precum și tuturor celor interesați în aprofundarea conceptelor acestei discipline.

Conceptele, ideile, aplicațiile avute în vedere la realizarea acestei lucrări au la bază experiența acumulată prin studii doctorale și de specialitate efectuate în colaborare cu specialiști și profesori universitari din domeniul contabilității de gestiune, studii care au fost publicate în diverse reviste de specialitate, atât din țară, cât și din străinătate, și care i-au permis autorului să-și extindă aria de cunoaștere și aprofundare a diverselor probleme legate de contabilitatea de gestiune și calculația costurilor.

Lucrarea debutează cu descrierea conceptelor actuale ale contabilității de gestiune, prezentând diverse definiții, obiectivele, funcțiile și rolul contabilității de gestiune și calculației costurilor. Sunt prezentate de asemenea, asemănările și deosebirile dintre contabilitatea financiară și cea de gestiune. În continuare autorul descrie cadrul general al normalizării contabilității de gestiune din România, profilul și atribuțiile contabilului de gestiune, precum și sistemul de documente utilizat. Într-o manieră simplistă, autorul descrie premisele, factorii și principiile de organizare ai contabilității de gestiune și calculației costurilor. Acest capitol iese în evidență prin prezentarea și analiza generală a sistemului conturilor de gestiune din țara noastră, analizând cauzele deficiențelor existente și încercând să propună soluții de perfecționare a metodelor utilizate în România prin comparație cu alte metode avansate de contabilitate de gestiune și calculația costurilor.

Prin dezbateră noțiunii de cheltuială și a criteriilor specifice de clasificare a cheltuielilor, inclusiv a procedeele de determinare, delimitare și repartizare a cheltuielilor, autorul încearcă să stabilească cadrul general necesar determinării costului de producție. Tratarea costurilor în literatura de specialitate națională și internațională este surprinsă într-un

alt capitol al prezentei lucrări, acesta fiind însoțit și de prezentarea procedeeelor de calcul pe unitatea de produs și a producției de fabricație interdependentă.

Un capitol aparte este dedicat metodelor de contabilitate de gestiune și calculație a costurilor care tratează acest concept și propune o clasificare a metodelor de calculație a costurilor plecând de la cele două mari categorii, și anume: metode de tip total (full-costing) și metode de tip parțial (partial-costing). Astfel, au fost descrise și analizate metode de tip total, precum: metoda globală, metoda pe faze, metoda pe comenzi, metoda costurilor standard, metoda calculației costurilor pe activități, metoda costurilor țintă, dar și metode de tip parțial ca metoda costurilor variabile. Pentru a facilita înțelegerea aspectelor teoretice dezbătute, lucrarea este însoțită de numeroase exemple prin care s-au evidențiat modalitățile de contabilizare și analiză a costurilor și avantajele și dezavantajele pe care le prezintă fiecare metodă în parte. Aceste studii aplicative au la bază ultimele apariții ale lucrărilor teoretice și practice publicate de prestigioși profesori universitari din țara noastră, dar și de unii autori străini care și-au adus contribuția la dezvoltarea unor concepte, teorii și metode, utilizate din ce în ce mai mult în practica de specialitate de pe urma cărora beneficiari sunt utilizatorii de informații interni, dar și externi.

Lucrarea se încheie cu expunerea unor modalități de raportare a informațiilor din contabilitatea de gestiune și crearea unui set de documente de sinteză contabile, cum ar fi Ș contul de rezultate și alte situații de analiză și raportare. Aceste propuneri însoțite de exemple practice bazate pe o intensă documentare teoretică și practică, sunt urmate de prezentarea avantajelor și dezavantajelor documentelor de sinteză contabile.

Materialul utilizat în această lucrare este în proces de îmbunătățire și completare cu alte elemente utile înțelegerii noțiunilor specifice contabilității de gestiune și calculației costurilor. În mod sigur unele aspecte abordate sunt eliptice din punct de vedere al prezentării teoretice, dar sperăm că acestea sunt atenuate după parcurgerea exemplelor și a studiilor de caz. Bibliografia pe care se bazează această lucrare este prezentată, în mod selectiv la sfârșit și oferă posibilitatea adâncirii cunoștințelor pentru cei interesați.

Prof. univ. dr. Sorin BRICIU



Capitolul 1

Abordări conceptuale actuale ale contabilității de gestiune

1.1. Contabilitatea de gestiune. Definiție și obiective

Contabilitatea de gestiune poate fi definită ca având drept obiectiv, pe de o parte, înregistrarea tuturor operațiilor de colectare și repartizare a cheltuielilor pe destinații, respectiv pe produse, lucrări, servicii, comenzi, faze de fabricație, activități etc., decontarea producției obținute, precum și calculul costului de producție al produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate, inclusiv al producției în curs de execuție. Pe de altă parte, contabilitatea de gestiune mai are drept obiectiv și reprezentarea analitică a proceselor interne ale entității care produc transformări atât cantitative cât și calitative ale patrimoniului, iar pe diferite niveluri ierarhice oferă managerilor informații despre eficiența activității pe care o conduc și despre factorii care perturbă sistemul condus. Contabilitatea de gestiune este acea abordare contabilă a activității unei entități care permite separarea și structurarea în subdiviziuni a patrimoniului și a rezultatelor financiare. În acest fel se pot cunoaște modalitățile de generare a profitului sau pierderii în entitate, precum și căile de a influența activitatea acesteia în scopul creșterii profitabilității¹.

Cu alte cuvinte, contabilitatea de gestiune reprezintă sistemul care se ocupă cu colectarea informațiilor necesare înregistrării în conturi a operațiilor economico-financiare specifice activității de producție, ce au drept scop furnizarea de informații utile calculației costurilor. Acest sistem este compus din toate acele elemente ce contribuie la identificarea, măsurarea, înregistrarea, analiza, prelucrarea, interpretarea și comunicarea informațiilor necesare managementului unei firme în vederea realizării de previziuni, evaluări și controale în interiorul acesteia pentru a garanta viabilitatea deciziilor sale².

Comparativ cu contabilitatea financiară, contabilitatea de gestiune furnizează o serie instrumente de control de gestiune ale proceselor microeconomice permițând astfel utilizarea acesteia în adoptarea deciziilor manageriale pe termen scurt. Contabilitatea de gestiune mai dispune și de instrumente proprii de prelucrare și prezentare a informațiilor particularizate³, create și adaptate special nevoilor de gestionare a afacerilor, precum: controlul bugetar, tabloul de bord, tabloul de bord echilibrat, analiza cost-volum-profit etc. Contabilitatea de gestiune furnizează informații necesare elaborării de rapoarte și analize interne utilizate de managementul unității în luarea deciziilor.

Contabilitatea de gestiune mai este definită în literatura de specialitate ca și *contabilitate managerială (management accounting)*, *contabilitate analitică (comptabilité analytique)* sau *contabilitate internă*.

¹ Briciu S., Căpușeanu S., Rof L.M., Topor D. (2010). *Contabilitatea și controlul de gestiune, instrumente pentru evaluarea performanței entității*, Editura Aeternitas, Alba Iulia, p. 15.

² Căpușeanu S. (2006). *Contabilitate de gestiune. Studii aplicative și teste-grilă*, Editura Economică, București, p.9.

³ Vezi Capitolul 6 *Modalități de raportare a informațiilor din contabilitatea de gestiune*.

O definiție semnificativă este cea dată contabilității de gestiune de către Asociația Națională a Contabililor din SUA ca fiind „procesul de identificare, măsurare, colectare, analiză, pregătire, interpretare și transmitere a informației financiare utilizată de conducerea unei întreprinderi pentru planificarea, evaluarea și controlul folosirii corespunzătoare și responsabile a resurselor sale”⁴.

Potrivit definiției date de CIMA, *contabilitatea managerială* este o parte integrantă a managementului ce se ocupă cu identificarea, prezentarea și interpretarea informațiilor folosite pentru formularea de strategii, luarea deciziilor, optimizarea folosirii resurselor, informarea angajaților, protejarea activelor, planificarea și controlul activităților, informarea asociațiilor sau altor utilizatori de informații externi⁵. Totuși, trebuie făcută o distincție foarte clară între termenii anterior menționați. La anglo-saxoni, de pildă, în sfera contabilității de gestiune sunt incluse toate informațiile „valorizate” de care gestionarii au nevoie, și nu numai informațiile asupra costurilor, recunoscând că obiectul general al contabilității de gestiune se raportează la resursele economice mobilizate nu doar la consumul lor. Cu alte cuvinte, contabilitatea managerială, trebuie să cuprindă și elemente specifice contabilității financiare, dar și elemente specifice contabilității de gestiune. Un loc special în cadrul contabilității manageriale trebuie să-l ocupe controlul de gestiune, care este responsabil de buna funcționare a sistemului informațional necesar luării deciziilor într-o entitate, dar și auditul intern, care ajută entitatea să-și atingă obiectivele, realizând evaluări sistematice și îmbunătățind managementul riscului, controlul și gestionarea proceselor⁶.

În Franța, contabilitatea de gestiune se definește „drept o tehnică de analiză” a activităților unei entități și a produselor fabricate de aceasta având ca obiect evaluarea produselor, lucrărilor și serviciilor și controlul condițiilor interne de producție, prin intermediul costurilor. Consiliul Național al Contabilității din Franța definea încă din anul 1996 contabilitatea de gestiune astfel: „*contabilitatea de gestiune este destinată în primul rând nevoilor întreprinderii, ea constituie o parte a sistemului său de informare, oferind o modelare economică a întreprinderii în scopul de a satisface obiectivele de măsurare a performanței și de ajutor în luarea deciziei*”. Din componența acestora fac parte procesul de măsurare a performanțelor și metodele de fundamentare a deciziilor.

În țările cu economie de piață dezvoltată, contabilitatea de gestiune este abordată sub aspectul ei pragmatic. În doctrina contabilă a acestor țări, contabilitatea de gestiune este considerată ca un sistem de informare care regroupează aplicații și în cadrul fiecăreia dintre ele, tehnici și concepte specifice, care compun sistemul de gestiune al entității. Realizarea obiectivelor fixate de entități necesită atât cunoașterea situației patrimoniale și a rezultatelor financiare cât și cunoașterea, controlul și analiza activității de exploatare a acestora ca urmare a operațiilor de mișcare și transformare a elementelor patrimoniale.

Contabilitatea de gestiune, al cărei obiectiv inițial a fost calculul costurilor produselor, și-a lărgit considerabil rolul său furnizând sistemului de conducere informații coerente privind dinamica circuitului aprovizionare–producție–vânzare–încasări, în momentul în care acestea se produc, inclusiv cu privire la reflectarea lor în costuri și rezultate. Informațiile au un caracter confidențial și sunt sistematizate în documente și analize destinate uzului intern al conducerii entității de la diferite niveluri organizatorice.

Contabilitatea de gestiune se organizează de fiecare unitate patrimonială în funcție de specificul activității și necesitățile proprii având ca obiective principale *calculația costurilor, stabilirea rezultatelor și a rentabilității produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate*,

⁴ National Accounting Association (Asociația Națională a Contabililor)

⁵ Chartered Institute of Management Accountants (Institutul Experților Contabili de Gestiune)

⁶ *Idem* 1, p. 16

*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*⁷.

În funcție de specificul activității desfășurate, contabilitatea de gestiune asigură, în principal:

- înregistrarea operațiilor privind *colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații*, respectiv pe activități, centre de profit, după caz;
- *calculul costului* de achiziție, de producție, de prelucrare al bunurilor intrate, obținute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producției în curs de execuție, imobilizărilor în curs etc., din unitățile de producție, comerciale, prestatoare de servicii, financiare și alte domenii de activitate;
- *furnizarea de informații* astfel:
 - informații legate de costul produselor, lucrărilor, serviciilor, pentru persoanele juridice cu activități de producție, executări de lucrări și prestări de servicii;
 - informații legate de costul bunurilor vândute pentru persoanele juridice care desfășoară activități de comerț;
 - informații necesare analizelor financiare în vederea fundamentării deciziilor manageriale privind conducerea activității interne;
 - alte informații impuse de realizarea unui management performant.

În definirea contabilității de gestiune trebuie avut în vedere în primul rând conceptul de gestiune care prezintă semnificații teoretice dar și practice, în funcție de contextul în care este folosit, astfel⁸:

- *administrarea eficientă a unui patrimoniu* sau a unor bunuri aparținând unei persoane fizice sau juridice de către reprezentantul acesteia;
- totalitatea bunurilor încredințate unei persoane denumită generic "gestionar" în vederea mănuirii și păstrării lor;
- totalitatea operațiilor de primire, păstrare și eliberare a bunurilor sau valorilor bănești efectuate de gestionar.

Contabilitatea de gestiune oferă informații confidențiale privind gestiunea internă a entității, destinația consumului de resurse, modalitățile de calcul ale costurilor, performanțele realizate de structurile entității până la nivelul sectoarelor și obiectelor de calculație. Concret contabilitatea de gestiune se identifică prin: gestiunea stocurilor; calcularea costului produselor, serviciilor sau lucrărilor executate; determinarea rezultatelor analitice prin compararea costului produselor cu prețul de vânzare; previziunea cheltuielilor și veniturilor prin întocmirea unei rețele interne de bugete; controlul costurilor și bugetelor cu ajutorul abaterilor.

Din punct de vedere al evoluției istorice, când piața aparținea în exclusivitate producătorului, datorită lipsei cererii din partea consumatorilor, rolul contabilității de gestiune se rezuma doar la calculul costurilor complete care-i permiteau producătorului să-și adapteze prețurile la procesul de evolutiv al costurilor. În momentul apariției și intensificării concurenței, s-au produs unele modificări ale pozițiilor unor producători pe piață comparativ cu poziția consumatorilor. Odată cu aceste modificări și-au făcut apariția noi modele de management care au influențat evoluția sistemelor de contabilitate de gestiune, orientate spre previziunea nivelului și structurii costurilor și în special spre controlul operativ al acestora.

⁷ Legii contabilității nr. 82, din 24 decembrie 1991, republicată cu toate modificările și completările în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 454 din 18.06.2008.

⁸ *Idem* 1, p.16.

Din punct de vedere documentar contabilitatea de gestiune își extrage datele din contabilitatea financiară. Contabilitatea de gestiune înregistrează cheltuielile care formează obiectul calculației costurilor, cum sunt cheltuielile de exploatare și cheltuielile cu dobânzile aferente creditelor pe termen lung, din categoria cheltuielilor financiare. Calculația costurilor vizează efectiv măsurarea rezultatelor obținute de compartimentele unei unități patrimoniale, pe produse, lucrări și servicii. Cu alte cuvinte, calculația costurilor cuprinde totalitatea operațiilor matematice utilizate în conformitate cu prevederile metodologice adecvate, ținând cont de condițiile tehnice și organizatorice ale unității patrimoniale, în vederea determinării costului unitar al produselor, lucrărilor executate, serviciilor prestate.

Contabilitatea managerială se dezvoltă pe mai multe planuri și colectează informațiile cu privire la costuri pe care le va prelua de la contabilitatea costurilor, informațiile cu privire la vânzări le va prelua de la marketing, informațiile legate de gestiunea riscului le va prelua și prelucra cu instrumentele statisticii și teoriei probabilităților, informațiile despre investiții le va prelucra cu instrumentele finanțelor investiționale, interpretarea fenomenelor tehnice le va face utilizând cunoștințele tehnice de specialitate, iar formatul informațiilor preluate, raționamentele ce decurg din acestea le va realiza cu ajutorul managementului etc. De aici rezultă caracterul interdisciplinar al contabilității de gestiune. Acest aspect, face din contabilitatea de gestiune o disciplină mult mai flexibilă și mai adaptabilă nevoilor fiecărei afaceri. Contabilitatea de gestiune ajută managementul unei entități economice să-și organizeze afacerile de-așa manieră încât să-și evalueze, controleze și gestioneze viitorul. Din cele prezentate, rezultă că implicarea managementului este esențială în formularea obiectivelor contabilității de gestiune. Acestea sunt⁹:

- cunoașterea costurilor diferitelor funcții ale entității, respectiv centre de responsabilitate;
- determinarea bazelor de evaluare a diferitelor active (stocuri, imobilizări) obținute din producția proprie evaluate la cost de producție;
- analiza rezultatelor prin compararea costurilor cu veniturile obținute;
- elaborarea previziunilor cu privire la costuri și venituri;
- calculul abaterilor realizărilor față de previziuni și stabilirea răspunderilor.

1.2. Funcțiile și rolul contabilității de gestiune

Pornind de la definirea contabilității de gestiune se pot deduce următoarele funcții:

1. *Previzionare, planificare și control.* Funcția previzională constă în prestabilirea nivelului și structurii costurilor de producție pentru fiecare produs, lucrare și/sau serviciu în parte. Această funcție rezidă în caracterul dinamic al costurilor iar terminologia utilizată pentru exprimarea mărimilor prestabilite în materie de costuri este diferită (de exemplu: costuri antecalculate, normate, standard etc). Având la bază un sistem predeterminat, se pot delimita și analiza cauzele abaterilor (în special cele negative!) care apar ca urmare a decalajelor înregistrate între activitatea efectivă și cea planificată. Rolul cel mai important îl are contabilul (din cadrul compartimentului de contabilitate de gestiune) care se implică în planificarea și formularea strategiei, ținând cont de obiectivele stabilite de unitatea patrimonială. Realizarea funcției de control este legată de îndeplinirea primelor două și ajută la optimizarea deciziilor cu condiția ca atât planificarea cât și controlul să se exercite în mod operativ întrucât informarea post operativă conduce la adoptarea unor decizii ineficiente.

⁹ Idem 1, p. 22.

2. *Comunicare*. Informațiile furnizate de către compartimentul de contabilitate de gestiune trebuie să fie clare, concise, simplificate sub raport al conținutului informațional (situații, tabele, grafice, rapoarte, etc.), astfel încât utilizatorii lor (celelalte compartimente sau conducerea unității patrimoniale) să le poată înțelege cu ușurință și utiliza în luarea deciziilor corespunzătoare.

3. *Flexibilitate, instruire*. Compartimentul de contabilitate de gestiune deține rolul important în cadrul „actului” de informare. Cunoscând foarte bine atribuțiile celorlalte compartimente cu care comunică și cooperează în mod eficient, acesta contribuie și la instruirea utilizatorilor care beneficiază de informațiile necesare, dând dovadă de flexibilitate, pentru a răspunde rapid la schimbările apărute în mediul unității patrimoniale.

4. *Informare*. Funcția de informare se bazează pe datele și informațiile necesare factorilor de decizie. Conducătorul compartimentului de contabilitate de gestiune sau „managerul de informare” cum a fost el denumit de către L.Chadwick, trebuie să transmită informațiile relevante managementului unității patrimoniale în cel mai scurt timp (de regulă la intervale de timp foarte mici sau ori de câte ori este nevoie) pentru a lua decizii corespunzătoare. Rapoartele întocmite de către „managerul de informare” permit conducerii unității patrimoniale să reacționeze rapid la problemele sau situațiile neprevăzute întâlnite pe parcursul derulării activității. Nivelul și dinamica informațiilor furnizate dă posibilitatea managerilor să cunoască modul în care sunt utilizate și eficiența utilizării resurselor materiale și umane.

Există specialiști care au elaborat o serie de funcții ale contabilității de gestiune. Astfel, economistul american J.M. Clark desemna următoarele funcții ale contabilității de gestiune¹⁰:

- ajută la determinarea unui preț normal sau satisfăcător pentru bunurile vândute de entitate;
- ajută la fixarea limitei de reducere a prețurilor;
- determină care sunt produsele cele mai profitabile și care sunt cele care creează un deficit;
- controlează stocurile;
- definește valoarea stocurilor;
- testează eficiența diferitelor procese;
- testează eficiența diferitelor departamente;
- detectează pierderile, risipa și furturile;
- separă costurile subactivităților de costul productiv;
- asigură coerența costurilor financiare.

Profesorul Dearden de la Universitatea Harvard definește patru funcții ale contabilității de gestiune, astfel¹¹:

- alocă costurile pentru întocmirea periodică a situațiilor financiare;
- facilitează costul proceselor;
- calculează costurile produselor;
- ajută la elaborarea unor studii specifice.

Contabilitatea de gestiune este acea disciplină care are drept obiect de studiu colectarea cheltuielilor de producție și calculația costurilor, tehnica de înregistrare propriu-zisă și de calculația costurilor fiind adaptată cerințelor conducerii activității productive. Calculația costurilor reprezintă o sursă informațională de bază accesibilă fiecărui nivel de conducere datorită următoarelor aspecte:

- costurile sunt identificate la toate nivelurile în cadrul unei entități;

¹⁰ J.M. Clark (1923). *Studies in the Economics of Overhead Costs*, Chicago, University of Chicago Press.

¹¹ Dearden, J. (1963). Profit-Planning Accounting for Small Firms. *Harvard Business Review*, 41(2), pp. 66-76.

- calculația costurilor explică atingerea și/sau abaterile de la scopurile urmărite de entitate și eficiența activității economice a acesteia;

- informațiile furnizate de calculația costurilor sunt informații aferente locurilor generatoare de costuri care se adresează conducerii entității și care atrag după sine și răspunderea persoanelor responsabile cu gestiunea costurilor aferente treptelor ierarhice corespunzătoare.

O atribuție foarte importantă a managementului unei entități constă în asigurarea controlului asupra operațiilor, proceselor, sectoarelor de activitate și costurilor. Acțiunea de înregistrare a cheltuielilor și a calculației costurilor prezintă o importanță deosebită datorită funcțiilor pe care le îndeplinește pentru optimizarea deciziilor. Dintotdeauna menținerea potențialului de producție al unei entități a depins de modul cum a reușit să-și recupereze prin desfacere costul valorilor de întrebuințare realizate. Deoarece costurile oglindesc întreaga activitate a entității, calculația costurilor trebuie privită ca o metodă de conducere sau management prin costuri, alături de managementul prin obiective, managementul prin excepție etc. Posibilitățile de utilizare a informațiilor de tip cost de către management pot fi redată, astfel (tabel 1):

Tabel 1. Utilizarea informațiilor de tip cost de către management¹²

Informații oferite de sistemul informațional al costurilor	Posibile utilizări ale acestor informații de către management
I. Costul unitar al unui produs, lucrare sau serviciu	<ul style="list-style-type: none"> - Decizii privind fixarea prețului de vânzare, planificarea producției și controlul costurilor; - Decizii privind achiziționarea, fabricarea sau abandonarea unui produs; - Decizii legate de gestionarea portofoliului de produse (substituirea, redesignul și eliminarea produselor); - Aprecierea (măsurarea) și gestionarea performanței.
II. Costul funcționării unei secții, unui departament, unei uzine etc.	<ul style="list-style-type: none"> - Decizii privind structura organizatorică, îmbunătățirea procesului de producție și controlul activității.
III. Cheltuielile salariale aferente unui lot de produse sau unei perioade	<ul style="list-style-type: none"> - Planificarea producției, politici salariale.
IV. Volumul rebuturilor și pierderile tehnologice	<ul style="list-style-type: none"> - Planificarea producției, controlul costurilor materiale.
V. Comportamentul costurilor în funcție de nivelul activității	<ul style="list-style-type: none"> - Estimarea profitului, decizii de tip „make-or-buy” (externalizarea) și controlul costurilor; - Decizii privind căile de creștere a performanței entității.
VI. Analiza costului	<ul style="list-style-type: none"> - Decizii privind reducerea costului; - Decizii legate de gestionarea produselor și clienților (menținerea, substituirea, eliminarea); - Decizii privind căile de creștere a performanței firmei; - Evaluarea efectelor, măsurilor luate/preconizate de manager asupra costurilor.

¹² Idem 1, p. 25.

Noțiunea de valoare poate fi abordată atât din punctul de vedere al produselor cât și din punctul de vedere al unei organizații ca întreg. Valoarea unui produs este dată de aprecierea relativă realizată prin intermediul cererii, a calității și utilității oferite de caracteristicile produsului, dar și de diferența dintre prețul de vânzare și costul său complet. Dezvoltarea unei entități depinde de mărimea diferenței dintre încasările din vânzarea produselor și cheltuielile necesare realizării acestora. Nivelul costurilor determinate prin calcule constituie un criteriu economic de bază care condiționează perfecționarea proceselor tehnologice, introducerea inovațiilor și investițiilor.

Organizarea contabilității de gestiune la nivelul întregii entități, pe procese sau activități dar mai ales pe fiecare produs fabricat, lucrare executată sau serviciu prestat, creează posibilitatea urmăririi acestora în dinamică și în structură, cu scopul de a desprinde unele aspecte cum ar fi: gradul de organizare al producției, gradul de înzestrare tehnică, gradul de utilizare al fondului de timp, calificarea personalului etc. Scopul final al exercitării funcției de conducere sub aspectul prevederii organizării, informării, analizei și deciziei prompte constă în obținerea unei producții, executarea unei lucrări, prestarea unui serviciu cu cheltuieli minime.

1.3. Rolul contabilității de gestiune

Contabilitatea de gestiune furnizează informații necesare elaborării de rapoarte și analize interne utilizate de managementul unității în luarea deciziilor. Cerințele de prezentare și analiză a informațiilor oferite de contabilitatea de gestiune nu sunt limitative. La organizarea contabilității de gestiune se va urmări ca informațiile obținute să satisfacă atât necesitățile de informare existente, cât și pe cele în continuă schimbare. Procedeele și tehnicile utilizate în contabilitatea de gestiune se stabilesc în funcție de caracteristicile calitative ale informațiilor cerute de utilizatori, precum și de particularitățile activității desfășurate.

Principalele aspecte vizate de contabilitatea de gestiune sunt¹³:

- *orientarea de perspectivă*, adică activități (spre exemplu formularea politicilor financiare, planificarea, luarea deciziei) ce implică previziunea costurilor și veniturilor – estimarea ratelor viitoare de impozitare, dobânda și inflația – având în vedere totodată reacțiile pieței și competitorilor la introducerea de noi produse și prețuri, analizând schimbările în structura costurilor și productivității, ca și consecințele introducerii de noi tehnologii;
- *realitatea economică*, deoarece întreaga problematică a planificării și luării deciziilor se bazează pe date și performanțe trecute generate de realitatea economică înconjurătoare. Ca urmare, în acțiunile sale contabilitatea de gestiune trebuie să țină seama de coordonatele realității economice în care evoluează sistemul organizațional gestionat;
- *congruența obiectivelor*, aceasta presupune că sistemul informațional al contabilității de gestiune trebuie să încurajeze angajații, inclusiv conducerea, într-un mod care să contribuie la realizarea de ansamblu a obiectivelor entității;
- *sistemele informaționale*, deoarece în multe entități sistemul informațional al contabilității de gestiune este cel mai dezvoltat datorită numeroaselor sectoare pe care le urmărește și a căror activitate trebuie să o raporteze managerului în vederea luării deciziei;
- *metodele de investigare statistică și operațională* sunt o componentă foarte utilă a laturii investigative a contabilității de gestiune, participând cu succes în etapa planificării și bugetării;
- *incertitudinea* este o problemă fundamentală a contabilității de gestiune, deoarece, ori de câte ori se lucrează cu estimări asupra viitorului, aceasta incumbă posibilitatea de nerealizare a

¹³ *Idem 1*, pp. 26-27.

parametrilor stabiliți în ipoteze. Totuși, contabilitatea de gestiune a găsit metode prin care aceasta să fie controlată: crearea scenariilor, crearea de alternative, metode statistice etc.

1.4. Asemănări și deosebiri între contabilitatea de gestiune și contabilitatea financiară

Asemănările între contabilitatea de gestiune și calculația costurilor și contabilitatea financiară constau în:

- Informațiile obținute din contabilitatea de gestiune și din contabilitatea financiară să fie verificabile, potrivit documentelor justificative;
- Informațiile obținute să fie suboperaționale;
- Informațiile servesc la luarea deciziilor atât în ceea ce privește activitatea financiară cât și activitatea de exploatare a unității patrimoniale.

Deosebirile dintre contabilitatea de gestiune și calculația costurilor și contabilitatea financiară pot fi evidențiate ținând cont de următoarele criterii:

1. Din punct de vedere al modului de aplicare, *contabilitatea financiară* este obligatorie a se aplica de către toți agenții economici (potrivit legislației financiare și juridice în vigoare), în timp ce, *contabilitatea de gestiune* este obligatorie a se aplica la nivelul unităților patrimoniale productive, cu posibilitatea alegerii metodei de organizare a evidenței contabile (metoda globală, metoda pe faze, metoda pe comenzi, metoda standard-cost, metoda direct - costing).

2. Din punct de vedere al modului de raportare, informațiile obținute din *contabilitatea financiară* se raportează la un exercițiu financiar, în timp ce, informațiile obținute din *contabilitatea de gestiune* se raportează (trimestrial) lunar.

3. Din punct de vedere al scopului informațiilor, *contabilitatea financiară* oferă informații conducerii unității și utilizatorilor externi, în timp ce, *contabilitatea de gestiune* oferă informații numai conducerii unității.

4. Din punct de vedere al utilizatorilor, *contabilitatea financiară* oferă informații ce sunt destinate atât utilizatorilor externi cât și interni (persoane fizice și juridice), în timp ce, *contabilitatea de gestiune* furnizează informații numai utilizatorului intern, respectiv managerului.

5. Din punct de vedere al conținutului și structurii informației, în *contabilitatea financiară* informația este rezultatul ecuației fundamentale, în timp ce, în *contabilitatea de gestiune* ecuația se respectă, dar informația este structurată în vederea determinării costurilor totale.

6. Din punct de vedere al publicității, informațiile din *contabilitatea financiară* se publică, în timp ce, informațiile din *contabilitatea de gestiune* nu se publică, având un caracter secret.

Capitolul 2

Cadrul general al normalizării contabilității de gestiune în România

2.1. Cadrul general al normalizării internaționale și naționale al contabilității de gestiune

Normalizarea internațională a contabilității manageriale este realizată prin activitatea desfășurată de către Comitetul Contabililor Profesioniști în Afaceri¹, o componentă a Federației Internaționale a Experților Contabili² care a elaborat o serie de norme cu privire la conceptele de bază cu care operează contabilitatea de gestiune, urmărind armonizarea terminologiilor specifice acesteia.

În România, normalizarea contabilității de gestiune la nivel național este reglementată prin O.M.F.P. nr. 1826/2003³, în care sunt aprobate unele măsuri privind organizarea și conducerea contabilității de gestiune de către persoanele juridice obligate prin lege, acestea fiind asigurate de către Ministerul Finanțelor. Prevederile generale ale acestei legi oferă cadrul general de armonizare a normalizării internaționale a câtorva concepte cu care operează contabilitatea de gestiune cu normalizarea națională a contabilității de gestiune din România, lăsând la latitudinea contabilului de gestiune, modul de realizare a acesteia.

Normarea contabilității manageriale la nivel microeconomic reprezintă procesul elaborării și aplicării normelor, regulilor și procedurilor specifice organizării și conducerii contabilității manageriale. Normalizarea contabilității manageriale la nivel microeconomic se realizează prin armonizarea metodologiei interne a contabilității manageriale, acceptată de către toate subdiviziunile organizatorice ale acesteia.

Într-o accepțiune generală, *contabilitatea managerială* reprezintă acea parte integrantă a managementului ce se ocupă cu identificarea, prezentarea și interpretarea informațiilor folosite pentru formularea de strategii, luarea deciziilor, optimizarea folosirii resurselor, informarea angajaților, protejarea activelor, planificarea și controlul activităților, informarea asociațiilor sau altor utilizatori de informații externe. Cu alte cuvinte, *contabilitatea managerială*, cuprinde atât *elemente specifice contabilității financiare* (generale), cât și elemente specifice *contabilității de gestiune*.

Asistăm astăzi la o re poziționare a contabilității în ansamblul științelor sociale, respectiv în domeniul științelor de gestiune datorită rolului practic al acesteia care a devenit un instrument pentru gestiunea afacerilor (*tool of management*).

Desigur, problematica încadrării contabilității în domeniul științelor de gestiune poate fi abordată și prin prisma **contabilității manageriale**, care trebuie să cuprindă atât *elemente specifice contabilității financiare* (generale), cât mai ales din cea de-a doua latură a contabilității,

¹ The Professional Accountants in Business Committee

² International Federation of Accountants

³ MFP Ordinul nr. 1826/22.12.2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune, Monitorul Oficial nr. 23 din 12 ianuarie 2004

contabilitatea de gestiune. Un loc special în cadrul contabilității manageriale trebuie să-l ocupe *controlul de gestiune*, care este responsabil de buna funcționare a sistemului informațional necesar luării deciziilor într-o entitate. La acesta trebuie inclus și *auditul intern*, care ajută entitatea să-și atingă obiectivele, realizând evaluări sistematice și îmbunătățind managementul riscului, controlul și gestionarea proceselor.

Contabilitatea managerială trebuie să furnizeze managerului acele elemente strict necesare care să-l facă să înțeleagă fenomenele și procesele care au loc în entitate, să-i furnizeze informații operative pe baza cărora poate lua decizii pertinente, să poată prevedea repercusiunile deciziilor luate și în același timp să aibă pârghiile pentru efectuarea unui control permanent și eficient. Managerul (inginer, medic, arhitect, economist etc.) trebuie, în același timp, să posede așadar cunoștințele necesare interpretării datelor furnizate de contabilitatea managerială care să-i servească în activitatea de conducere. Restul informațiilor de strictă specialitate rămân de domeniul profesionistului contabil care le prelucurează și interpretează. El prezintă managerului consecințele deciziilor luate și/sau ce urmează a fi luate dar și soluțiile propuse pentru eficientizarea activității. Profesionistul contabil trebuie să aibă nu numai atribuții și abilități noi, ci și noi responsabilități, să nu stea în expectativă în procesul de luare a deciziilor, ci să intervină pentru a critica ceea ce s-a făcut, să fie parte integrantă a acțiunii colective.

Cea mai mare parte a informațiilor care stau la baza deciziei de investire la nivelul entității sunt furnizate de contabilitate. Investitorii sunt interesați de poziția financiară și performanțele entității (bilanțul contabil, contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii, situația fluxurilor de trezorerie, notele explicative la situațiile financiare anuale). Cât privește *contabilitatea financiară*, elementele pe care managerul trebuie să le cunoască se referă, în primul rând, la *situațiile financiare*. Datorită creșterii rolului social al informației contabile, producerea și difuzarea acestora sunt supuse unui proces de normalizare.

Scopul normalizării contabile este acela de a crea norme contabile care să permită prezentarea de situații financiare comparabile și o mai „*bună comunicare financiară între actorii unei piețe financiare globale*”⁴. Se apreciază că normalizarea contabilă nu își va atinge scopul decât într-un context în care performanța economică a entităților, anume măsurată prin performanța financiară, este judecată pertinent de investitorii bursieri și utilă pentru analiștii financiari în stabilirea previziunilor lor.

Comitetul pentru Standardele Contabile Internaționale (IASB) tinde să devină autoritatea recunoscută la nivel mondial ca unic normalizator, organism care produce norme contabile cu soluții care duc la uniformizarea practicilor contabile pentru aceeași situație.

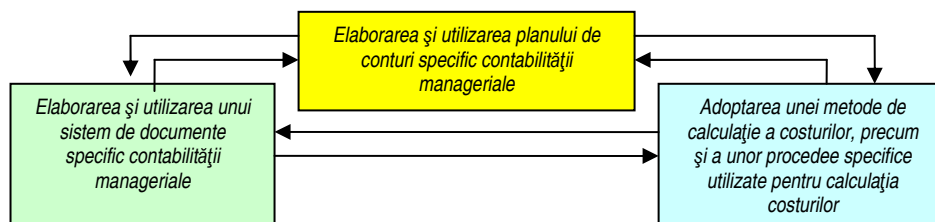
2.2. Normalizarea contabilității de gestiune în România

În viziunea noastră, normarea și normalizarea contabilității de gestiune la nivel microeconomic (figura nr. 1) ar trebui să prezinte unele obiective cum ar fi:

1. *Elaborarea și utilizarea planului de conturi specific contabilității manageriale*. Pentru organizarea contabilității în practica românească se utilizează planul de conturi general conținut de Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, stabilit de Ministerul Finanțelor Publice și aprobat prin O.M.F.P. nr. 1752/2005. Dualitatea sistemului contabil românesc presupune organizarea contabilității în dublu circuit: *contabilitatea financiară* și *contabilitatea de gestiune*. Planul de conturi general este format din 9 clase de conturi

⁴ Ionașcu I. (2003). *Dinamica doctrinelor contabilității moderne*, Editura Economică, București.

(8 destinate contabilității financiare și unul destinat contabilității de gestiune). Clasa 9 „Conturi de gestiune” este utilizată pentru organizarea și conducerea contabilității de gestiune, conținând 10 conturi sintetice de grad I, divizate pe 3 grupe de conturi: *decontări interne privind cheltuielile, conturi de calculație și costurile producției*. O.M.F.P. nr. 1826/2003 menționează trei modalități distincte de organizare a contabilității de gestiune:



(Adaptare după Briciu și Căpușeanu, 2011⁵)

Figura 1. Normarea și normalizarea contabilității manageriale la nivel microeconomic

- fie utilizând conturi specifice (clasa 9 „Conturi de gestiune”). Utilizarea acestor conturi nu este obligatorie, folosirea lor fiind opțională.
- fie prin dezvoltarea conturilor din contabilitatea financiară;
- fie cu ajutorul evidenței tehnico-operative proprii, fără a explica modul de concretizare în practica contabilă a fiecăreia.

Majoritatea specialiștilor din domeniul contabilității manageriale sunt de acord cu ideea potrivit căreia, îndeplinirea obiectivelor contabilității manageriale se pot realiza numai utilizând un plan de conturi propriu. La baza alegerii și păstrării sistemului de conturi specific contabilității de gestiune se află o serie de argumente ce vizează tradiția continuată în România în privința utilizării sistemului dualist, atât în perioada economiei centralizate, cât și după adaptarea planului de conturi general la modelul francez, începând cu 1994. Această tradiție a fost continuată pe două direcții:

- a utilizării conturilor având la bază dubla înregistrare. Marea majoritatea a contabililor deprinși cu utilizarea unui sistem contabil având la bază un plan de conturi au continuat folosirea acestuia datorită multiplelor avantaje pe care acesta le oferă și care au fost menționate anterior.

- a utilizării programelor informatice bazate pe dubla înregistrare. Pentru a ușura munca contabililor, informaticienii au creat programe software bazate pe înregistrări contabile și nu pe foi de calcul matematice ca în cazul foilor de decontare tabelară a costurilor. Aceste programe informatice prezentau și încă prezintă ușurință în utilizarea lor, mai ales datorită cantităților foarte mari de date care pot fi prelucrate cu ajutorul calculatoarelor.

2. *Elaborarea și utilizarea unui sistem de documente specific contabilității de gestiune.* În privința elaborării și utilizării sistemului de documente specific contabilității de gestiune, Ministerul Finanțelor oferă o libertate deplină entităților. Astfel, pentru reflectarea în contabilitatea de gestiune a cheltuielilor și realizarea calculației costurilor, fiecare entitate își poate organiza sistemul de

⁵ Briciu S., Căpușeanu S., (2011). *Aspects of the normalization of managerial accounting in Romania on a microeconomic level*, Theoretical and Applied Economics, no. 3, p. 98.

documente propriu care să asigure atât colectarea cheltuielilor (pe purtători și pe sectoare de cheltuieli), cât și determinarea costului efectiv al producției obținute.

3. *Adoptarea unei metode și a unor procedee specifice de calculație a costurilor.* Potrivit reglementărilor contabile din România, calculația costurilor poate fi efectuată după una dintre următoarele metode: metoda globală, metoda pe faze, metoda pe comenzi, metoda costului standard, metoda costurilor variabile, sau orice altă metodă adoptată de persoana juridică respectivă în funcție de modul de organizare a producției, specificul activității, particularitățile procesului tehnologic și de necesității proprii. În literatura de specialitate mai regăsim și alte metode de calculație a costurilor precum: metoda calculației costurilor pe activități (Activity-Based Costing), metoda costului-țintă (Target Costing) etc.

Adoptarea unei metode de calculație a costurilor se realizează prin atingerea obiectivelor urmărite de entitate. Aplicarea unei anumite metode de calculație a costurilor la nivelul entității implică apelarea și la anumite procedee de calculație precum: procedeul suplimentării, procedeul punctelor extreme, procedeul rundelor, procedeul indicilor de echivalență, procedeul echivalării produsului secundar cu produsul principal, procedeul valorii rămase etc. Procedecele utilizate în contabilitatea managerială se stabilesc în funcție de caracteristicile calitative ale informațiilor cerute de utilizatori, precum și de particularitățile activității desfășurate.

Organizarea contabilității de gestiune într-o entitate reclamă luarea în considerare a *factorilor care influențează modul de organizare și principiile contabilității manageriale.*

2.3. Conducerea contabilității de gestiune

Potrivit Legii contabilității nr. 82, din 24 decembrie 1991, republicată cu toate modificările și completările în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 454 din 18.06.2008, art. 1, societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice, *au obligația să organizeze și să conducă contabilitate proprie, respectiv contabilitatea financiară, și contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității.*

În entitățile mari, exercitarea conducerii contabilității de gestiune se face de către directorul economic, contabilul-șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. Aceste persoane trebuie să aibă studii economice superioare.

Contabilitatea de gestiune poate să fie organizată și condusă pe bază de contracte de prestări servicii în domeniul contabilității, încheiate cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România. Răspunderea pentru aplicarea necorespunzătoare a reglementărilor contabile revine directorului-economic, contabilului-șef sau altei persoane împuternicite să îndeplinească această funcție, împreună cu personalul din subordine.

În cazul în care contabilitatea este condusă pe bază de contract de prestări de servicii, încheiat cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, răspunderea pentru conducerea contabilității revine acestora, potrivit legii și prevederilor contractuale.

Potrivit noilor reglementări, administratorul nu mai are dreptul de răspundere pentru ținerea contabilității atât financiare cât și a celei de gestiune, așa cum era prevăzut în varianta anterioară din Legea contabilității nr. 82/1991. Prin urmare, o entitate este obligată să aibă contabilitate, fie internă (cu departament de contabilitate), fie externă (printr-un contract de prestări servicii contabile).