

CONTABILITATE DE GESTIUNE

- Teorie și practică –

Ion IONESCU

Constanța IACOB

CONTABILITATE DE GESTIUNE

- Teorie și practică –



**EDITURA UNIVERSITARIA
CRAIOVA, 2017**

Referenți științifici:

Prof.univ.dr. Cerasela PÎRVU

Conf.univ.dr. Cristian DRĂGAN

Copyright © 2017 Editura Universitaria

Toate drepturile sunt rezervate Editurii Universitaria

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

IONESCU, ION, CONTABILITATE

Contabilitate de gestiune : teorie și practică / Ionescu Ion, Iacob

Constanța. - Craiova : Universitaria, 2017

Conține bibliografie

ISBN 978-606-14-1216-7

I. Iacob, Constanța

657

PREFAȚĂ

Mediul economic actual, prin numeroasele sale mutații și transformări, a generat un climat în care contabilității îi este din ce în ce mai greu să răspundă tuturor funcțiilor ce-i sunt atribuite: mijloc juridic, instrument de control, instrument de gestiune, element de arbitraj între entități. Noile valențe ale contabilității ce se relevă în aceste condiții ne conduc spre perceperea acesteia tot mai mult ca un fenomen social marcat de contradicțiile societății și devenit o miză pentru diferiții actori sociali. Problemele generate de complexitatea vieții economice actuale nu mai pot fi rezolvate eficient doar pe calea intuiției și experienței, ci este nevoie de un instrumentar de analiza specific unor metode de investigare moderne adecvate noilor condiții.

Sistemul contabil a cunoscut o evoluție concordantă celei a tehnicii, în condițiile în care și-au făcut apariția instrumente informatice ce vor permite înregistrarea unor cantități enorme de date și combinarea lor în cele mai variabile și complexe forme.

Astfel, contabilitatea financiară furnizează informații precise, referitoare la situația patrimonială și la rezultatul global al entității. Datele contabilității financiare se dovedesc utile managerilor, în special în asigurarea gestionării situațiilor inițiale cu care se confruntă societatea. Informațiile furnizate de **contabilitatea de gestiune** sunt deosebit de utile și servesc managerilor la identificarea problemelor entităților și la fundamentarea deciziilor privind demersurile ce trebuie întreprinse pentru soluționarea deficiențelor întâlnite. În aceste condiții, relevanța, pertinența și utilitatea prezintă caracteristicile de bază ale informațiilor contabilității de gestiune.

Am considerat utilă această prezentare pentru a înțelege maniera de abordare a conținutului acestei lucrări, într-o nouă viziune, în concordanță cu noile tendințe pe plan internațional, precum și cu cerințele reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și la care trebuie să răspundă contabilitatea de gestiune.

Institutul contabilității de gestiune american definește contabilitatea de gestiune astfel: procesul de identificare, colectare, analiză, prelucrare, interpretare și transmitere a informațiilor financiare și nefinanciare utilizate de manageri pentru realizarea funcțiilor de planificare, evaluare și control în cadrul entității și pentru asigurarea utilizării și evidențierii corespunzătoare a resurselor acesteia.

Evoluția contabilității de gestiune s-a făcut în paralel cu metodele de management, iar contabilității de gestiune i se cer tot mai multe analize ale datelor financiare, referitoare la:

- creșterea calității produselor și serviciilor firmei;

- reducerea timpului necesar pentru proiectarea, crearea și livrarea produselor și serviciilor;
- satisfacerea cât mai bună a necesităților informaționale ale clienților;

În aceste condiții contabilitatea de gestiune trebuie să furnizeze date legate de cantitatea de rebuturi, costurile de prelucrare a produselor necorespunzătoare calitativ, costul reparațiilor în perioada de garanție, etc.

S-a pornit de la considerentul că, prin contabilitatea de gestiune, ca instrument de cunoaștere, se completează contabilitatea financiară, se pun la îndemâna managerilor informații importante despre conducerea activității, elaborarea bugetelor de venituri și cheltuieli, cunoașterea costurilor efective și a rezultatelor, nu numai global, ci și pe activități până la nivel de produs.

Prin modul de prezentare a informației contabile, gradul de înțelegere al utilizatorilor sporește. Aceasta presupune o simplificare a procedurilor contabile actuale. Procedurile contabile devin mai complicate pentru că practicile de afaceri devin mai complicate.

Autorii din domeniu consideră contabilitatea de gestiune ca fiind reprezentarea analitică a proceselor interne ale entităților care produc transformări calitative și cantitative în masa patrimoniului. Informația construită este destinată administratorilor, ca beneficiari interni, care trebuie să răspundă la întrebarea cum să aloce și să utilizeze resursele întrebunțate de investitori pentru a realiza performanța.

Această definiție scoate în evidență faptul că:

- obiectivul contabilității de gestiune îl reprezintă reflectarea relațiilor interne
- ea trebuie organizată în raport cu cerințele conducerii
- trebuie organizată în raport cu structura entității
- să fie suplă, simplă și operativă

Privind într-o manieră cuprinzătoare abordările acestor problematici în literatura de specialitate, se desprind caracteristicile următoare: informațiile furnizate se referă la procese și relații din interiorul entității; informațiile sunt destinate utilizatorilor interni (decidenți la diferite nivele ierarhice) pentru orientarea deciziilor și vin să completeze datele din contabilitatea financiară; organizarea se face în funcție de specificul activității fiecărei entități informațiile furnizate trebuie să fie actuale, pertinente și obținute rapid.

În contextul prezentat mai sus, autorii prezentei lucrări, în demersul lor științific și practic, au recurs la un număr semnificativ de lucrări de referință apărute în ultimul timp în literatura de specialitate străină fără a neglija experiența pozitivă a școlii românești de contabilitate și legislația în vigoare.

Deși lucrarea de față este susceptibilă de dezvoltări și noi abordări, ne exprimăm profunde mulțumiri referenților științifici și editurii care ne-au acordat girul pentru publicarea acesteia.

Autorii

CAPITOLUL 1

ELEMENTE FUNDAMENTALE ALE CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE

1.1. Definiția și obiectivele contabilității de gestiune

De mult timp, în cadrul sistemului contabil, apar două laturi distincte: pe de o parte, contabilitatea financiară destinată înregistrării schimbărilor care au loc în cadrul entității și mediului său economic, determinării rezultatelor și publicării situațiilor financiare anuale, pe de altă parte, contabilitatea de gestiune care rămâne „secretă” (Richard, 1996), nenormalizată și destinată managerilor deoarece are drept scop urmărirea modului de formare a performanțelor economice ale entității.

În prezent, pe plan internațional se remarcă o tendință de deschidere progresivă a contabilității de gestiune către observarea schimbărilor care au loc în entitate, a clienților și furnizorilor săi, pentru a pune în evidență sursele unei mai bune performanțe economice în scopul transformării entităților clasice în „întreprinderi” durabile. Așa cum sublinia editorialul *Strategic Finance* (2004, pag. 6) „contabilitatea de gestiune este contabilitatea orientată către crearea de valoare, sprijin în luarea deciziilor, anticipare și control”.

Dacă avem în vedere faptul că toate situațiile financiare anuale sunt construite după același model, observăm că acestea nu răspund în totalitate dezideratelor IAS/IFRS în direcția măsurării performanțelor entității. Fiecare entitate se bazează pe un model economic care îi este propriu, sau care caracterizează sectorul său de activitate, vizează o clientelă dată pentru produsele și serviciile sale, se bazează pe procese proprii care au în vedere resurse identificabile. Prin urmare, de la contabilitatea de gestiune se așteaptă un model, o reprezentare simplificată care să pună în evidență legătura dintre variabile, dintre cauze și efecte, model care să ajute la explicarea și analiza performanțelor financiare. În definitiv, managerii sunt responsabilii obiectivelor care trebuie atinse (costuri, intervale, calitate, parte de piață etc.) și dispun pentru aceasta de diverse pârghii de acțiune. Managerii sunt cei care doresc să identifice relațiile care există între pârghiile de acțiune și impactul acestora asupra rezultatelor pe care caută să le obțină. Contabilitatea de gestiune, în calitate de imagine contabilă a funcționării entităților, descrie modul în care sunt utilizate resursele, care este efectul utilizării acestora, oferă un model economic care îi ajută pe manageri.

Referindu-ne la misiunea contabilității de gestiune, încă din anul 1923, un celebru economist american, J.M. Clark (p. 236), găsește zece funcții ale acesteia, și anume:

- determinarea prețului normal al bunurilor vândute de entitate;
- fixarea limitelor de reducere a prețurilor;
- determinarea produselor profitabile și a celor care crează deficit;
- controlul stocurilor;

- definirea valorii stocurilor;
- testarea eficienței diferitelor procese;
- testarea eficienței diferitelor departamente;
- detectarea pierderilor, risipei și furturilor;
- separarea costului sub-activității de costul productiv;
- asigurarea coerenței cu conturile financiare.

În esență, contabilitatea de gestiune trebuie să reliefeze modul în care entitatea alocă și consumă resursele sale. Altfel spus, entitatea trebuie să-și analizeze costurile deoarece un cost este un consum de resurse, să înțeleagă și să-și optimizeze rezultatul. Dacă regrupăm cele zece funcții enunțate de Clark, putem estima că această analiză este necesară pentru:

- *stabilirea prețurilor*. Dar, după cum se observă, piața lasă adesea puțină libertate din acest punct de vedere și singura preocupare a producătorilor este aceea de a reuși să obțină costul produselor și serviciilor vândute sub prețul său de vânzare: prioritatea este aceea de a înțelege cum se formează costurile și care este influența asupra lor decât de a cunoaște care sunt repercursiunile asupra clientului;
- *evaluarea stocurilor* care influențează calculul rezultatului contabil. Evaluarea este o consecință a existenței consumurilor perioadei și, în contrapartidă, a noilor valori obținute, vândute sau nu, care alcătuiesc stocurile de produse, cu atât mai mult cu cât unele dintre acestea sunt utilizate în folosul propriu (de exemplu, producția de imobilizări). Or, regula generală (a se vedea IAS 2) este aceea că stocurile se evaluează la costul lor și care trebuie identificat;
- *măsurarea performanței* produselor, proceselor și entităților pentru informarea celor care girează entitatea. Acest aspect se instituie ca un obiectiv major al contabilității de gestiune din zilele noastre;
- *sprijinirea controlului intern*, în sensul clasic de urmărire a resurselor și de respectare a instrucțiunilor date, deoarece resursele sunt supuse fraudei și risipei.

Aceste patru obiective sunt aproximativ cele pe care Taylor, referindu-se la „la informarea contabilă comparativă și disponibilă în timp dorit”, le sublinia în anul 1895, și anume: determinarea lunară a costurilor complete a produselor finite și în curs de execuție; evaluarea performanțelor prin introducerea în bilanț și în contul de rezulate a unei reprezentări care să permită „trezorerului de a ști dacă o branșă de activitate trebuie felicitată sau incriminată”; fixarea prețurilor prin dezvoltarea în contul de rezultate a veniturilor pentru a permite departamentului comercial de promovare a comenzilor celor mai rentabile și de a renunța la cele deficitare; de a proteja activele de eventualele deturnări de fondori și de a permite auditorilor identificarea rapidă a eventualelor culpabilități.

Acest demers îl regăsim mai târziu la Rimailho (1928), un fondator al tradiției franceze al calculațiilor costurilor, care afirma: „Cunoașterea costurilor are pentru noi, în primul rând, valoarea unei învățări tehnice. Ea nu va servi numai la fixarea prețurilor; dar noi dorim ca ea să ne permită judecarea pieței uzinei, valorii procedeeleor de fabricație, progreselor tehnice de realizat,

economiile tehnice sau administrative de realizat în gestiune”.¹

Deși cadrul conceptual al contabilității de gestiune a evoluat, ideile enunțate de pionierii contabilității de gestiune, după cum se observă, rămân în actualitate. Regăsim o analogie de idei la J. Dearden (1963), R.S. Kaplan și D.P. Norton (2001), Ch. Horngren and & (2005), H. Bouquin (2006) pentru a enumera doar câțiva dintre inovatorii contabilității de gestiune.

Preocupările fundamentale ale managerilor de azi converg către asocierea a doi poli: cunoașterea pentru a acționa, informarea pentru a realiza acțiunea. Pentru aceasta însă, așa cum sublinia și Emery (1969), deciziile cu privire la rezultate, procese și entități trebuie să se bazeze pe informații care să respecte trei mari criterii:

- o informație are valoare pentru un manager dacă ea contribuie la reducerea incertitudinii în viitor;
- o informație suplimentară are valoare dacă ea este susceptibilă de a afecta decizia considerată;
- o informație are valoare dacă ea contribuie la modificarea sensibilă a consecințelor unei decizii.

Astăzi, mai mult ca oricând, cunoașterea costurilor produselor rămâne necesară pentru măsurarea competitivității; pentru fixarea prețurilor, chiar dacă există o anumită libertate; pentru pilotarea performanțelor de către responsabilii care pot acționa asupra costurilor prin ameliorarea proceselor pe care le conduc într-o perspectivă pe termen lung, de a asigura relevanța deciziilor și strategiei entității.

Pentru a răspunde preocupărilor constante ale managerilor din ziua de azi, contabilitatea de gestiune trebuie să apeleze la două noțiuni cheie: înțelegerea viitorului și influențarea comportamentelor. Pentru înțelegerea viitorului, contabilitatea de gestiune este construită în prezent de așa manieră încât poate identifica legăturile dintre finalitățile care urmează și resursele angajate pentru aceasta, sens în care este necesară cunoașterea costurilor, pe de altă parte, cunoștințele acumulate permit orientarea acțiunilor celor care sunt implicați în atingerea obiectivelor.

După H. Bouquin (2006) „*contabilitatea de gestiune este un sistem de informare contabilă care vizează sprijinirea managerilor și influențarea comportamentelor în vederea modelării relațiilor dintre resursele alocate și consumate și finalitățile care urmează*”²

În contextul definiției date putem contura următoarele șase obiective ale contabilității de gestiune:

- ✚ **de a calcula** costurile pertinente ale diferitelor funcții, activități sau procese asumate de către entitate în contextul structurii organizatorice pentru o mai bună stăpânire a acestora;
- ✚ **de a determina** bazele de evaluare a anumitor elemente de bilanț ale entității (stocuri, producție imobilizată);
- ✚ **de a explica** cauzele costurilor, rezultatelor produselor, lucrărilor și

¹ Bouquin, Henri – *Comptabilité de gestion*, 4^e édition, Paris, Ed.economica, 2006, pag. 8.

² Bouquin, Henri – *Op. cit.*, pag. 12.

- serviciilor pentru a le compara prețurile de vânzare corespondente;
- ✚ **de a studia** comportamentul cheltuielilor în raport cu nivelul de activitate al entității ;
- ✚ **de a stabili** previziunea cheltuielilor și veniturilor curente ;
- ✚ **de a interpreta** diferențele dintre elementele previzionate și cele constatate.

Sintetizând aspectele enunțate, putem da următoarea definiție proprie a contabilității de gestiune: *Contabilitatea de gestiune este un sistem prin care se calculează și analizează valoarea fluxurilor interne în entitate. Ea trebuie să fie adaptată activității, structurii funcționale a entității și cerințelor decidenților față de evoluțiile mediului economic și tehnologic.*

Prin urmare, contabilitatea de gestiune constituie un instrument de gestiune fundamental pentru măsurarea, aprecierea și ameliorarea performanțelor entității.

1.2. Conceptul de costuri și rolul lor în luarea deciziilor

Costul este o categorie economică universal acceptată și are la origine verbul latin “*constare*”, care înseamnă a stabili, a fixa ceva, verb din care s-a desprins noțiunea de “*costa*” pentru a exprima “cât s-a consumat sau s-a plătit” pentru un lucru sau un obiect. Ulterior, de la această noțiune s-a ajuns la noțiunea de cost, al cărui conținut este legat de un consum de valori care l-a ocazionat și care, pentru a putea fi reflectat, trebuie să aibă la bază expresie valorică. Având în vedere sursa de informații (contabilitatea financiară) rezultă că, privite sub acest aspect, *costurile sunt sinonime cu cheltuielile.*

Consumurile de valori fiind efectuate în scopul obținerii unui produs, unei lucrări sau prestării unui serviciu conduc la efectuarea unei calculații pentru a fi posibilă însumarea lor, iar rezultatul obținut constituie un indicator sintetic cunoscut sub denumirea de “*cost de producție*”.

Din punct de vedere practic, consumurile de valori, în majoritatea entităților, nu se efectuează pentru obținerea unei singure unități de produs, lucrări sau serviciu, ci pentru o cantitate determinată, în funcție de specificul procesului tehnologic și modului de organizare a procesului de producție. În acest context, *costul unitar al produsului* constituie un indicator determinat pe baza unui calcul matematic, ca raport între expresia valorică a consumurilor de valori (cheltuielile) pe care le efectuează o entitate cu obținerea și desfacerea producției sale, pe o anumită perioadă de gestiune și cantitatea de produse, de lucrări sau servicii.

Teoria economică definește costul ca fiind “*acea parte a prețului de vânzare a unui bun economic care compensează cheltuielile suportate de unitățile economice pentru producerea și vânzarea aceluși bun*”³, iar *contabilitatea de gestiune tradițională* afirmă că acesta reprezintă expresia valorică a consumurilor de muncă vie și materializată, efectuate în scopul obținerii unui produs, unei lucrări sau unui serviciu la un moment dat, consumuri care îmbracă forma cheltuielilor de producție și de desfacere suportate de întreprinzători.

³ Băbeanu, M. și colab. - *Economie politică, vol. I*, Reprografia Universității din Craiova, 1993.