

INFORMAȚIA FINANCIAR-CONTABILĂ ȘI MANAGEMENTUL DEZVOLTĂRII FIRMEI

Prof. univ. dr. Dumitru OPREAN
Universitatea Babeș-Bolyai – Cluj-Napoca

1. Caracteristici ale mediului de afaceri

Societatea actuală este considerată o societate a cunoașterii, de tip informațional în care o informație de calitate, operativă și oportună reprezintă un factor de putere, o “resursă a resurselor”. Evoluția actuală a economiei de schimb, în care este prioritară cererea pieței, face ca succesul în afaceri să fie tot mai mult condiționat de modul de obținere și valorificare a ansamblului de cunoștințe și fapte asupra raportului cerere-ofertă cu impact, pe termen mediu și lung, asupra rezultatelor economico-financiare ale întreprinzătorilor. Prin urmare, nu mai este suficient a ști ce produse se vând, în ce cantități, la ce prețuri, pe ce piețe etc., ci este nevoie să dispunem de scenarii “la zi” ale evaluării interacțiunii factorilor și implicațiile luării unor decizii asupra oricărei întreprinderi. Orice rezultat se argumentează prin factorii și cauzele care l-au determinat. În acest context, cunoștințele reprezintă ansamblul de informații, de natură metodologică sau socialmente necesare, care impietează asupra rezultatelor, iar faptele se referă la condițiile concrete în care se derulează activitățile din întreprindere.

Managerii unei societăți, consiliile de administrație, furnizorii și clienții firmei etc. sunt beneficiarii și utilizatorii informațiilor generate de întreprindere pe care le pot folosi, judicios și rațional, pentru elaborarea și fundamentarea deciziilor. Conform reglementărilor în vigoare, informațiile cu caracter public sunt obținute în cadrul contabilității financiare sau generale, iar cele cu caracter confidențial rezultă prin activitățile și lucrările contabilității de gestiune sau manageriale.

2. Evidența economică - sursa esențială a informației financiar-contabile

Reglementările privind contabilitatea entităților economice prevăd ca *pe lângă contabilitatea financiară de evidențiere a gestiunii și a dinamicii patrimoniului, a relațiilor cu terții și a rezultatelor economico-financiare, societățile să-și organizeze și să-și conducă contabilitatea de gestiune* prin care să se furnizeze informații confidențiale necesare elaborării și fundamentării hotărârilor privind managementul și gestiunea afacerilor după criterii de eficiență și raționalitate.

Pentru ca un sistem de reglare, cum este și mecanismul economico-financiar, să funcționeze eficient este necesar să subziste un (sub)sistem informațional¹ rațional care să «oglindească» starea și funcționarea sistemului și să asigure informații de calitate, operative și oportune pentru manageri, gestionari și executanți. Ca și componentă esențială a tratării și valorificării informației, *subsistemul financiar-contabil reflectă o funcție administrativă, de realizare a proceselor informațional-decizionale*. Tranzacțiile (operațiile privind mișcările de valori) sunt reflectate în documente primare și centralizatoare ale *evidenței operative*, de consemnare “în momentul și la fața locului” a efectuării tranzacțiilor și de centralizare și sintetizare a unor informații pentru fenomene cu caracter de masă (de genul intrări-ieșiri de resurse pe perioade de gestiune economică). Înregistrarea cronologică și sistematică a existenței și a mișcării patrimoniului pe structura sa, precum și a rezultatelor financiare se face prin *evidența contabilă (contabilitate)* în Registre-jurnal și în conturi contabile (analitice și sintetice). Periodic (lunar, trimestrial), sinteza și controlul modului de gospodărire a averii sunt făcute prin: inventarieri, elaborarea bilanțelor de verificare, întocmirea bilanțului contabil și a bugetului de venituri și cheltuieli, ca acțiuni de

¹ Oprean, D., Oprean, V., Racovițan, D., M., Rusu, L. – *Managementul afacerilor pe internet*, Ed. Risoprint, Cluj-Napoca, 2007, p. 80

procesare a unor documente (rapoarte și situații) concludive asupra stării și a evoluției oricărei societăți cu personalitate juridică.

Analiza economico-financiară a rezultatelor relevă factorii și cauzele care au generat o anumită stare de fapt, precum și remediile care se impun pentru îmbunătățirea funcționării organizației. Totodată, prin *procedee și metode ale analizei și statisticii economico-sociale se evidențiază tendințele* ce se manifestă în sistem, cu implicații asupra evoluțiilor viitoare. *De calitatea informațiilor* economico-financiare rezultate *depinde*, în mare măsură, *eficacitatea ciclurilor perpetue informare-decizie-acțiuni*.

3. Exercițarea funcțiilor contabilității financiare și managementul dezvoltării firmei

“Managementul financiar-contabil al firmei este definit ca o funcție al cărui scop constă în asigurarea permanentă a întreprinderii cu fondurile necesare, înregistrarea și evidența cantitativ-valorică a resurselor materiale și financiare și controlul cu privire la rentabilitatea operațiunilor angajate cu aceste fonduri. Obiectivele managementului financiar-contabil urmăresc în esență realizarea obiectivelor fundamentale ale întreprinderii și constau, în principal, în: maximizarea profitului, maximizarea valorii întreprinderii (a averii acționarilor). Managementul financiar-contabil trebuie să caute investițiile creatoare de bogăție și să rețină acele investiții și mijloace financiare care permit obținerea valorii celei mai mari a întreprinderii.”² Pentru realizarea unui management financiar-contabil eficient într-o economie de piață este necesară asigurarea unei autonomii financiare a întreprinderii care presupune realizarea pe criterii economice reale a procesului de procurare a fondurilor. Managementul financiar-contabil trebuie să se preocupe constant pentru *realizarea de investiții creatoare de bogăție* care permit o rentabilitate sporită a întreprinderii.

Rolul principal al managerilor din domeniul financiar într-o companie este acela de a lua decizii eficiente care să genereze profit în mod direct prin gestionarea rapoartelor financiare și analize economico-financiare. Din punctul de vedere al utilizării activelor unei firme, *managerii sunt, în cele din urmă, principalii generatori de informație*, întrucât ei trebuie să planifice activitatea și să *elaboreze proiectele și bugetele de venituri și cheltuieli*. Pe baza acestor informații se *iau decizii*, iar în urma activităților rezultate, *informațiile economice se transformă în informații contabile referitoare la starea și gestiunea patrimoniului*. Mai mult, se poate aprecia că *însăși managementul organizației are caracteristicile unui investitor*, însă nu este vorba de o investiție externă (financiară), ci internă.

De-a lungul desfășurării activității, în contabilitate trebuie reflectată *valoarea curentă* a imobilizărilor (cel puțin la finele perioadelor de analiză) pentru compararea nivelului real cu cel prognozat al valorii, dar și pentru analiza dinamicii proiectelor pe termen mediu și lung ale întreprinderii. Pe baza informațiilor istorice referitoare la activitățile desfășurate reflectate în contabilitate, *managerii analizează abaterile și cauzele acestora pentru a realiza o mai bună gestiune viitoare a resurselor, exercitând funcția de control gestionar al contabilității*. Investițiile interne constau în alocarea capitalurilor pentru achiziția de imobilizări pentru dezvoltarea și perfecționarea aparatului productiv și de distribuție a bunurilor și serviciilor întreprinderii. *În sens contabil, investițiile interne reprezintă alocarea resurselor financiare disponibile pentru procurarea de active fixe prin care se vor genera fluxuri financiare de venituri și cheltuieli de exploatare*. Realizarea investițiilor de creștere a patrimoniului firmei rezultă din strategii de specializare a producției și de consolidare sau extindere a poziției pe piața de desfacere a bunurilor și a serviciilor sale. *Păstrarea poziției concurențiale necesită eforturi din partea întreprinderii pentru investiții în cercetare-dezvoltare, specializarea personalului și, îndeosebi, în modernizarea tehnologiei de producție și a rețelei de distribuție*. De fapt, investițiile interne au un caracter industrial și/sau comercial.

Întreprinderile pot fi implicate și în investiții externe, care constau în *plasamente de capital pentru creșterea participării financiare la formarea capitalurilor altor întreprinderi*, din nevoia de di-

² <http://www.scribub.com/management/MANAGEMENT-FINANCIARCONTABIL31314146.php>

versificare strategică a activității. În urma acestor activități investiționale *rezultă imobilizări financiare*. În acest caz, întreprinderea se comportă ca orice alt investitor financiar de pe piața de capital.

Pentru existența unei societăți prezintă interes major analiza procesului de valorificare a informațiilor privind imobilizările ce se realizează la nivel de investiții interne, întrucât cele externe valorifică informații privind imobilizările provenite din exteriorul întreprinderii. Așadar, *din punctul de vedere al investițiilor externe, managementul organizației poate fi inclus în categoria investitorilor*, așa cum este ea înțeleasă prin prisma Cadrului general al Standardelor Internaționale de Contabilitate (de Raportare Financiară).

Bugetarea investițiilor interne și a celor externe se pot regăsi sub diverse denumiri, cum sunt: proiecte de investiții și portofoliu de titluri, proiecte de alocare a capitalului și investiții financiare strategice. În esență, *investițiile externe, investițiile financiare strategice și portofoliul de titluri au ca rezultat generarea de imobilizări financiare* prin care întreprinderea se comportă ca orice investitor rațional pe piața de capitaluri.

Investițiile *interne*, pe de altă parte, *în funcție de riscul* pe care îl presupun, pot fi investiții de:

- *înlocuire a echipamentului complet uzat*, cu risc foarte scăzut, întrucât nu presupune modificări ale tehnologiei de fabricație; totodată aceste activități au fost previzionate și au fost calculate amortizări care să constituie resurse dedicate;

- *de modernizare a echipamentului existent în funcțiune* și care implică un risc redus ca urmare a unor corecții neesențiale în tehnologia de fabricație;

- *de dezvoltare (extindere)* a unor secții (capacități) de fabricație, uzine, fabrici noi, investiții care presupun un risc mai mare generat de fluxurile importante de forță de muncă și capitaluri;

- *strategice*, care pot fi: pentru crearea unor filiale în străinătate, de fuzionare cu alte societăți, pentru informatizarea și robotizarea întregului proces de fabricație etc.

Informațiile privind imobilizările valorificate la acest nivel sunt cele operative, care încă nu apar înregistrate în contabilitatea financiară, dar sunt în mod *evident legate de funcția previzională a contabilității*. Există un număr de factori a căror combinație face ca *deciziile referitoare la bugetele de investiții* să fie unele dintre cele mai importante decizii pe care un manager trebuie să le ia. Mai mult, *activitatea în toate compartimentele unei firme*, indiferent că este vorba de producție sau marketing și comercializare este *influențată, într-o manieră primordială, de deciziile referitoare la bugetele de investiții*.

În plus, determinarea informației necesare de utilizat în tehnicile de stabilire a bugetelor de investiții implică o analiză amănunțită a costurilor și a beneficiilor estimate în cadrul proiectelor care se analizează. În primul rând, importanța informațiilor privind imobilizările la acest nivel rezidă în faptul că *rezultatele deciziilor luate pe baza acestora continuă să influențeze activitatea întreprinderii pe o perioadă lungă de timp*. Din acest punct de vedere, prin decizia luată se atenuază într-o anumită măsură flexibilitatea. De exemplu, achiziționarea unei imobilizări corporale cu o durată normală de utilizare de 10 ani implică o lungă așteptare, până la cunoașterea rezultatelor finale ale acțiunii, regăsite integral în contabilitatea financiară.

Mai mult, datorită faptului că extinderea activului este legată fundamental de estimarea vânzărilor viitoare, *decizia de a cumpăra sau de a construi un activ imobilizat cu o durată utilă de 10 ani implică încă o estimare, aceea a vânzărilor, tot pe o perioadă de 10 ani*. Estimarea eronată a necesarului de imobilizări poate avea consecințe grave. Investiții prea mari în imobilizări implică și suportarea unor cheltuieli mai mari, care nu erau neapărat necesare.

Un alt aspect al valorificării informațiilor previzionate referitoare la imobilizări este *periodizarea*, în sensul *stabilirii termenului în care acestea trebuie achiziționate în perioada în care este nevoie de ele*. Efectele negative ale unei periodizări neadecvate pot duce, de asemenea, la pierderea piețelor, iar produsele realizate să fie create în surplus față de nivelul cererii pe piața specifică. O firmă care *estimează corect necesarul de imobilizări are posibilitatea să le achiziționeze și să le instaleze înainte ca cifra de afaceri să depășească capacitatea de producție*. În practică, multe firme nu se extind înainte de a ajunge la capacitatea maximă, datorită unei orientări prudente a activității de producție. Dacă cifra de afaceri crește datorită unei creșteri generale a cererii pe piață, toate firmele din ramura economică respectivă vor avea tendința să facă

comenzi pentru imobilizări, aproximativ în același timp. Acest fapt poate influența creșterea perioadei de așteptare pentru livrare, poate genera comenzi neonorate, reducerea calității bunurilor comandate sau creșterea prețurilor acestora. Firma care prevede din timp necesitățile sale și achiziționează din timp activele de care are nevoie poate să evite aceste probleme. Dacă însă o întreprindere estimează o creștere a cererii și își extinde capacitatea pentru a răspunde anticipat acestor estimări, dar ele nu se materializează, firma va deține capacități în exces și va avea costuri anormal de ridicate, cu influențe directe asupra câștigurilor. Așadar, *punerea în valoare a informațiilor privind imobilizările trebuie realizată în corelație și cu celelalte aspecte din viața întreprinderii*, mai ales cu activitatea de marketing și comercială de estimare cât mai realistă a vânzărilor.

Informațiile privind imobilizările stau la baza unui proces creativ, întrucât nu există o piață a valorilor mobiliare care să constituie un set de valori preexistent. De exemplu, personalul de vânzări poate să raporteze faptul că, pe piață, clienții cer un anumit tip de produs, pe care firma nu îl produce încă. Managerul compartimentului de vânzări poate dezbate această idee cu un grup de cercetare de la departamentul de comercializare (marketing), pentru a determina mărimea pieței pentru produsul respectiv. Dacă în urma cercetărilor rezultă existența unei piețe semnificative, compartimentul financiar-contabil trebuie să estimeze costurile de producție. Doar în urma acestor estimări se stabilește dacă produsul poate fi proiectat, în concordanță cu cerințele de consum, fabricat și vândut astfel încât să fie obținut un profit acceptabil, iar clienții să fie mulțumiți de ofertă. Modul în care o firmă crește și se dezvoltă, capacitatea sa de a rămâne competitivă și de a supraviețui depinde de capacitatea de a genera fluxuri constante de idei pentru noi produse și modalități de îmbunătățire a produselor existente, sau pentru producerea lor cu un cost mai mic. În consecință, o întreprindere bine condusă va face eforturi substanțiale pentru generarea de propuneri de proiecte pentru bugetele de investiții. Multe dintre aceste eforturi se pot materializa în active imobilizate necorporale denumite în Standardele Internaționale de Contabilitate (de Raportare Financiară) *cunoștințe științifice sau tehnologice, proiectarea și implementarea unor noi procese sau sisteme, licențe, proprietăți intelectuale, cunoștințe despre piață și mărci înregistrate* (inclusiv mărci și titluri de publicații). *“Exemple obișnuite de astfel de elemente sunt componentele software de calculator, patente, drepturi de copyright (drepturi de autor), producții cinematografice, liste de clienți, drepturi de ipotecă, licențe pentru pescuit, cote de import, francize, contracte cu distribuitori sau clienți, clienți consecvenți, segment de piață și drepturi de comercializare”*³.

Modalitățile avansate de generare a unor astfel de imobilizări în interiorul întreprinderii sunt *strâns legate de managementul cunoștințelor*, un concept legat de noile tehnologii de comunicare și informare⁴. Ulterior implementărilor, *imobilizările se pot regăsi în cadrul întreprinderii ca parte a programelor de înlocuire a mijloacelor fixe sau de extindere a capacităților de producție*. Programele de înlocuire a imobilizărilor se pot realiza cu scopul *menținerii nivelului cifrei de afaceri sau pentru reducerea costurilor*, iar cele de extindere pot să aibă în vedere extinderea producției (sau a piețelor existente) sau sporirea ofertei cu produse noi (sau pe piețe noi) dacă există cerere pe piață.

Dacă se are în vedere *menținerea nivelului cifrei de afaceri*, în proiectele de înlocuire sunt prevăzute *investiții necesare înlocuirii utilajelor integral utilizate* (amortizate integral) sau defecte fără posibilități de remediere cu eficiență economică, în vederea unei producții profitabile. Aceste proiecte sunt necesare dacă întreprinderea dorește menținerea nivelului curent în afaceri, condiție în care producerea bunurilor și serviciilor urmează să se realizeze utilizând capacitățile și utilajele existente în perioada anterioară.

Dacă se dorește *reducerea costurilor* în cadrul programelor de înlocuire, este necesară *înlocuirea imobilizărilor corporale sau imateriale uzate moral*, chiar dacă acestea mai funcționea-

³ International Accounting Standards Committee – *Standardele internaționale de contabilitate 2002*, Ed. Economică, București, 2002, IAS 38 “Imobilizări necorporale”, p. 8

⁴ Oprean, V., Oprean, D. – *Suport al ingineriei organizațiilor: managementul cunoștințelor și al competențelor*, Gestiunea și contabilitatea firmei nr. 10/2007, p. 2-6

ză încă. Scopul investițiilor în noi imobilizări este, în acest caz, reducerea costului cu manopera, cu materialele consumabile sau materiile prime, ori cu consumul unor utilități, cum ar fi energia electrică. Deciziile care trebuie luate în cadrul unor astfel de programe sunt mai complexe, astfel încât este nevoie de o analiză mai detaliată care să justifice cheltuielile.

Extinderea producției prin diversificarea și dezvoltarea ofertei sau/și a piețelor existente implică crearea de imobilizări care să contribuie la creșterea producției pentru bunurile și serviciile existente sau acelea necesare extinderii numărului de puncte de desfacere sau a facilităților de distribuție pe diverse piețe, pe care întreprinderea concurează în prezent. Deciziile pe care managerii trebuie să le ia în cadrul acestor programe sunt complexe, întrucât necesită luarea în considerare, în mod explicit, a cererii viitoare pentru produsele firmei pe piețele respective. Mai mult, *în corelarea ofertei cu cererea intervin dificultățile evoluțiilor “deal-vale”⁵, în sensul că la o creștere a cererii cu 10%, întreprinderea trebuie să-și sporească volumul activităților cu circa 60%, dar la crearea condițiilor de satisfacere a cererii, aceasta se poate modifica în cote apreciabile în sensul reducerii ei.* Greșelile sunt probabile în astfel de cazuri, astfel încât este necesară o analiză mai detaliată, iar decizia finală se ia la nivelul superior al managementului întreprinderii. Cu toate dificultățile existente, deciziile pe care trebuie să le ia *managerii se bazează pe informații de o foarte mare acuratețe privind necesarul de imobilizări*, întrucât există deja informații în contabilitate referitoare la activitatea trecută, care a utilizat aceleași tipuri de active ce se vor folosi, pe o scară mai largă, în viitor.

Extinderea cu produse noi sau pe piețe noi implică luarea unor decizii strategice care pot modifica fundamental natura întreprinderii și cer, în mod normal, cheltuirea unor sume importante de bani, pe perioade lungi. Întotdeauna este necesară o analiză detaliată, iar deciziile finale sunt luate în concordanță cu planul strategic pe termen lung al întreprinderii vizând și o *flexibilitate și adaptabilitate a producției cât mai mari*. Fuziunile și achizițiile de alte întreprinderi pot fi parte a acestor planuri de extindere și analizate ca parte a unui proces de stabilire a bugetelor de investiții și ele sunt folosite pentru a implementa planul strategic.

Înainte de implementarea programelor și angajarea unor importante cheltuieli de capital, *trebuie avute în vedere și valorificate informații tehnice referitoare la imobilizări*. Valorificarea acestor informații tehnice poate să conducă la concluzia că anumite imobilizări se exclud reciproc, pot fi achiziționate independent sau sunt contingente. De exemplu, instalarea unui sistem de benzi rulante într-un depozit și achiziționarea unor motostivuitoare pentru același depozit sunt proiecte care se exclud reciproc (acceptarea unuia implică automat refuzarea celui alt).

Proiectele independente implică venituri și costuri asociate independente la o imobilizare față de cealaltă, cum ar fi investiția suplimentară pentru îmbunătățirea sistemului de transport din depozit, în echipamente pentru ambalarea produselor; pentru aceasta este nevoie de un utilaj special de ambalare, iar achiziția unui astfel de utilaj, pentru acest scop, este absolut independentă de achiziționarea echipamentului de transport pentru depozit.

Proiectele contingente sunt cele interdependente, pentru care alegerea unei imobilizări implică alegerea și a celeilalte, cum ar fi achiziția unui dispozitiv de către o întreprindere chimică, pentru producerea unui nou produs: dacă proiectul referitor la noul produs se acceptă, atunci este necesară și acceptarea unui sistem special de ambalare; este incorectă presupunerea că cele două utilaje (de producere a noului produs și de ambalare a acestuia) sunt independente, ci mai degrabă trebuie considerate utilaje interdependente ce trebuie evaluate și combinate (din punct de vedere financiar-contabil) ca un singur produs.

4. Obiective și funcții ale contabilității de gestiune/managieriale

Așa cum reiese din reglementările actuale, *contabilitatea de gestiune este destinată, în principal, pentru înregistrarea operațiunilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație etc., decontarea producției, precum și cal-*

⁵ Forrester, J., W. – *Dinamica industrială*, Ed. Tehnică, București, 1981, p. 36

culul costului de producție al produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate, inclusiv al producției în curs.⁶

Conform prevederilor cu caracter legislativ, *contabilitatea de gestiune, analitică sau managerială, reprezintă sistemul de metode, mijloace și instrumente de colectare a informațiilor necesare înregistrării în conturi a operațiilor economico-financiare specifice activității de producție și de desfacere, care vizează furnizarea de informații utile calculației costurilor în scopul fundamentării deciziilor după criterii de eficiență și utilitate a utilizării factorilor implicați.*

Contabilitatea analitică se constituie din proceduri de tratare a datelor ale cărei obiective esențiale sunt, pe de o parte, cunoașterea costurilor diferitelor funcțiuni asumate de către întreprindere, determinarea bazelor de evaluare ale anumitor elemente din bilanțul întreprinderii, explicarea rezultatelor calculând costurile produselor (bunuri și servicii) pentru a le compara cu prețurile de vânzare corespunzătoare, iar pe de altă parte, efectuarea previziunilor pentru veniturile și cheltuielile de exploatare, constatarea realizării acestora și explicarea diferențelor rezultate; în general, contabilitatea analitică trebuie să furnizeze toate elementele de natură să clarifice luarea deciziilor.

Relația dintre obiectivele contabilității-decizii-acțiuni este sintetizată în tabelul nr. 1. Fără îndoială, *contabilitatea managerială este o parte integrantă a managementului și are ca perimetru de acțiune identificarea, prezentarea și interpretarea informațiilor folosite pentru formularea de strategii, luarea deciziilor, optimizarea folosirii resurselor, informarea angajaților, protejarea activelor, planificarea și controlul activităților, informarea asociaților sau altor utilizatori de informații externi. Aceasta furnizează informații necesare elaborării de rapoarte și analize interne utilizate de managementul unității în luarea deciziilor.* Procedeele și tehnicile utilizate în contabilitatea de gestiune se stabilesc în funcție de caracteristicile calitative cerute de utilizatori, precum și de particularitățile activității desfășurate.

OBIECTIVELE CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE	DECIZII ȘI ACȚIUNI
1. Cunoașterea costurilor - funcții - produse, lucrări și servicii - sectoare de activitate	- decizii curente - formarea unei baze tradiționale de decizii
2. Evaluarea anumitor posturi din bilanț - stocuri - anumite imobilizări - producție imobilizată	- decizii la anumite intervale de timp - asigurarea unei imagini fidele a contabilității
3. Explicarea rezultatelor - pe funcții - pe produse - pe sectoare de activitate	- decizii în legătură cu fixarea priorităților - stabilirea responsabilităților
4. Stabilirea previziunilor - pe funcții - pe produse, lucrări și servicii - pe sectoare de activitate	- evaluarea obiectivelor
5. Calculul diferențelor - pe costuri - pe cifră de afaceri - pe volum - pe randament	- decizii pentru a angaja acțiuni corective

Tabelul nr. 1 **Relația obiective contabile-decizii-acțiuni**⁷

Printre altele, *informațiile furnizate de contabilitatea managerială trebuie să răspundă următoarelor cerințe*⁸:

☒ să ofere informații de maximă importanță pentru gestionarea afacerii întreprinderii cu responsabilitate și simț de răspundere;

⁶ Pânteș, P., I. – *Managementul contabilității românești*, ed. a II-a, Ed. Intelcredo, Deva, 1999, p. 598

⁷ Keiser, A.-M. – *Comptabilité analytique et de gestion*, Ed. ESKA, Paris, 1994, p. 12

⁸ Pânteș, P., I. – *Op. cit.*, ed. a II-a, Ed. Intelcredo, Deva, 1999, p. 599-600

☑ informațiile furnizate să aibă în vedere factorii de risc și de sensibilitate în gestionarea firmei, ceea ce implică controlul, evaluarea și corecția gestiunii societății;

☑ informațiile să se remarce prin fiabilitate reflectând sursa, integritatea și claritatea lor;

☑ interdependența informațiilor interne și externe firmei, conferindu-le acestora un caracter echilibrat;

☑ relevanța informațiilor prin care să se asigure elaborarea și fundamentarea unor decizii imparțiale și fiabile;

☑ neutralitatea și prudența în furnizarea de informații prin obiectivitate, realism și previzionare;

☑ comparabilitatea informațiilor în timp și spațiu. Informațiile furnizate se adresează nu numai managerilor și administratorilor firmei, ci și specialiștilor, persoane terțe care fac analize și evaluări ale societății. Principalele obiective urmărite sunt calculația costurilor și stabilirea rezultatelor și a rentabilității produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate. De asemenea, contabilitatea de gestiune are ca obiectiv întocmirea bugetelor de venituri și cheltuieli, urmărirea și controlul acestora.

Pornind de la definiția *contabilității de gestiune*, se pot deduce următoarele *funcții principale*:

1. *previzionare, planificare și control*. Având la bază un sistem predeterminat de norme și normative de consumuri și cheltuieli socialmente necesare, se pot delimita și analiza cauzele abaterilor (în special cele negative) care apar ca urmare a decalajelor înregistrate între activitatea efectivă și cea prognozată;

2. *comunicare*. Informațiile furnizate de către compartimentul de contabilitate de gestiune trebuie să fie clare, concise, simplificate sub raport al conținutului semantic privind caracterizarea activităților (situații, tabele, grafice), astfel încât utilizatorii lor să le poată înțelege cu ușurință și să le utilizeze în luarea deciziilor corespunzătoare;

3. *flexibilitate și instruire*. Compartimentul de contabilitate de gestiune deține rolul important în cadrul “actului” de informare;

4. *informare*. Conducătorul compartimentului de contabilitate de gestiune trebuie să transmită informațiile relevante managementului strategic al unității patrimoniale operativ și oportun în cel mai scurt timp pentru a lua decizii corespunzătoare.

Conform prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991⁹, republicată, “persoanele juridice au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, inclusiv contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității”. Potrivit prevederilor art. 10 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, republicată, răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității de gestiune adaptate la specificul activității revine administratorului sau altei persoane care are obligația gestionării unității respective.

Folosirea conturilor contabile, precum și simbolizarea acestora se efectuează astfel încât sistemul de stocare și de accesare a informațiilor obținute să fie flexibil și să permită o gamă largă de opțiuni.

Potrivit prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, *principiile calculației costurilor* sunt:

1. *separarea cheltuielilor care privesc obținerea bunurilor, lucrărilor, serviciilor de cheltuielile care nu sunt legate de achiziția, producția sau prelucrarea etc. a acestora*. Acest principiu presupune ca la nivelul obiectelor de calculație stabilite de fiecare persoană juridică să se separe cheltuielile atribuibile obiectelor respective de cheltuielile ocazionate de restul activității;

2. *delimitarea cheltuielilor în timp*. Acest principiu presupune ca includerea cheltuielilor în costuri să se efectueze în perioada de gestiune căreia îi aparțin cheltuielile în cauză;

3. *delimitarea cheltuielilor în spațiu*. Acest principiu presupune delimitarea cheltuielilor efectuate într-o anumită perioadă de gestiune pe principalele procese sau alte locuri de cheltuieli care le-au ocazionat, cum ar fi: aprovizionare, producție, administrație, desfacere, iar în cadrul sectorului producție, pe secții, ateliere, linii de fabricație etc.;

4. *delimitarea cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv*;

⁹ Legea contabilității nr. 82/24.12.1991, republicată (M.O. nr. 454/18.06.2008), cu modificările și completările ulterioare

5. *delimitarea cheltuielilor privind producția finită de cheltuielile aferente producției în curs de execuție*. Acest principiu este valabil pentru acele unități productive a căror producție se prezintă parțial la sfârșitul perioadei de gestiune în diverse stadii de transformare, cantitatea și valoarea acestora fiind diferite de la o perioadă de gestiune la alta.

La aceste principii, practica organizării evidenței cheltuielilor de producție și de calculație a costurilor relevă și alte principii, cum sunt:

- ☐ determinarea obiectului de evidență și de calculație, precum și a unității de calculație;
- ☐ organizarea contabilității în strânsă concordanță cu indicatorii folosiți în munca de bugetare și prognozare a cheltuielilor;
- ☐ stabilirea celor mai juste procedee de repartizare a cheltuielilor indirecte pe purtători de cost;
- ☐ alegerea metodei adecvate de calculație a costurilor ș.a.

În realizarea obiectivelor și a funcțiilor, respectând principiile enunțate, contabilitatea de gestiune “înregistrează, urmărește și centralizează în expresie valorică și uneori cantitativă, în mod cronologic și sistematic, cu ajutorul mijloacelor proprii de lucru, fluxurile intrapatrimoniale ale unităților economice”¹⁰. Informațiile confidențiale furnizate sunt sistematizate, de regulă, în documente și analize destinate întrebuințării interne de către managerii de pe nivelurile structurii organizatorice. Pe baza lor se pot lua, în timp oportun, toate tipurile de decizii de adaptare a societății la condițiile pieței comerciale, contracara factorii perturbatori interni și externi care pot influența negativ rezultatele. Confidențialitatea informațiilor reprezintă recunoașterea autonomiei decizionale a agenților economici în cadrul economiei de schimb. Prin urmare, organizarea și managementul contabilității de gestiune nu pot fi impuse firmelor prin norme obligatorii; fiecare firmă își organizează și își conduce propria evidență, prin care să se furnizeze informații utile necesare și răspunzând cerințelor calitative pe care le presupune gestiunea și managementul afacerilor. Rezultă faptul că din obiectul de activitate al contabilității de gestiune fac parte determinarea analitică a costurilor, a prețurilor de vânzare și controlul rentabilității acestora. Prin această contabilitate trebuie să se asigure *controlul condițiilor interne de exploatare*, reflectând:

- ✗ analiza cheltuielilor de exploatare, reperând tendințe în evoluția lor;
- ✗ stabilirea abaterilor de la norme și normative, reflectând factorii și cauzele generatoare;
- ✗ furnizarea de informații necesare evaluării unor componente patrimoniale cum este valoarea activului net atunci când se stabilește valoarea contabilă a acțiunilor;
- ✗ elaborarea, urmărirea și controlul bugetelor de venituri și cheltuieli;
- ✗ organizarea și realizarea contabilității analitice a resurselor patrimoniale ș.a.

În organizarea propriu-zisă a contabilității costurilor, așa cum se precizează detaliat în literatura de specialitate, se folosesc conturile din clasa 9 a planului contabil. În esență, *etapele metodologice specifice de lucru* sunt:

1. *colectarea cheltuielilor de producție pe destinații* (locuri de cheltuieli și purtători de costuri). Această etapă constă în colectarea tuturor cheltuielilor directe și indirecte din cursul perioadei de gestiune. Preluarea lor se face din contabilitatea financiară (clasa 6 de conturi) și conversia acestora în clasa 9 “Conturi de gestiune”;
2. *decontarea prestațiilor reciproce ale secțiilor auxiliare*;
3. *repartizarea cheltuielilor indirecte de producție*;
4. *repartizarea cheltuielilor generale de administrație*;
5. *repartizarea cheltuielilor de desfacere*;
6. *determinarea producției neterminate (în curs de execuție)*;
7. *înregistrarea costului antecalculat al producției obținute*;
8. *decontarea costului efectiv al producției obținute*;
9. *înregistrarea diferențelor de cost*;
10. *“închiderea” conturilor de cheltuieli*.

(va urma)

¹⁰ Pop, A., (coordonator), Dumbravă, P., Fătăceanu, Gh. – *Contabilitatea de gestiune în comerț*, Ed. Intelcredo, Deva, 1997, p. 6