

# Informatia costului – produs al contabilitatii manageriale

**Radu Cristian BUCȘĂ**  
"George Bacovia" University, Bacau, ROMANIA

**Keywords:** *Management, Information, Cost, Accounting, Managerial accounting*

**Abstract:** The point of view of this paper is from the position of a manager who must make a cost-based decision, such as setting a fee, evaluating the desirability of contracting a service out, determining the cost of expanding the delivery of a service, etc. As such, this material contains a minimum of technical accounting terminology and makes few assumptions about the nature of the accounting system in use.

Orice manager, indiferent de treapta erarhică pe care se află, este obligat să cunoască costul pentru a putea acționa corespunzător. Bertrand Thopson, economist american, apreciază că începutul științei unui manager este cunoașterea exactă a costului său de producție<sup>1</sup>.

Costurile activității de producție, ca indicatori de gestiune, constituie una din cele mai importante surse de informații permițând urmărirea tuturor fazelor procesului de exploatare începând cu asigurarea documentației tehnice de execuție și a resurselor necesare, până la recepția produselor finite și a serviciilor prestate.

Nivelul costului este un barometru ce dă informații privind condițiile în care se desfășoară o anumită activitate de producție, ceea ce permite conducerii urmărirea, analiza și direcționarea proceselor spre o rațională folosire a mijloacelor și resurselor economice, precum și informații necesare planificării, elaborării bugetelor de costuri.

Orice manager de întreprindere trebuie să cunoască cât mai precis costurile de producție, prețul produselor și rentabilitatea acestora cu scopul orientării politicilor comerciale și de producție.

Întrucât costul prezintă semnificații diferite pentru fiecare fază sau operație tehnologică, pentru fiecare generator de costuri și pentru fiecare produs sunt necesare

---

<sup>1</sup> Cornel Olariu – Conducerea întreprinderii prin costuri, Editura Facla, Timișoara, 1975 p.99

informații care să permită cunoașterea lui multilaterală, la fiecare nivel de conducere. În acest sens, calculația costurilor trebuie să furnizeze informații care să asigure:

- Controlul și analiza costurilor la fiecare loc generator de costuri;
- Conducerea operativă a fiecărui loc generator de costuri, precizarea producției și a costurilor previzionate și controlul îndeplinirii lor;
- Evaluarea corectă a stocurilor de produse;
- Stabilirea eficienței acțiunilor întreprinse pe baza deciziilor luate.

În general, informația economică se impune în procesul de conducere, alături de conținut, formă de prezentare și operativitate și prin posibilitatea de a fi cât mai curpinzătoare, completă și obiectivă, furnizată periodic, accesibilă și printr-un cost redus în procesul de obținere, înregistrare și transmitere. Față de informațiile furnizate de costul de producție apare cerința ca acestea să fie prezentate sub o formă care să permită luarea unor decizii rapide și corecte<sup>2</sup>, să fie prezentate conducerii în termen cât mai scurt, să fie exacte, să aibă o semnificație economică reală și să fie relevante<sup>3</sup>.

Caracterul relevant al informației din domeniul costurilor permite cunoașterea acelor laturi ale activității economice care pot influența nivelul, structura și evoluția costurilor și care impune luarea unor decizii. Astfel fiecare manager primește informații semnificative pentru fundamentarea deciziilor care pot fi luate în cadrul competenței și responsabilității de care dispune. Calculația costurilor pentru întreaga producție și pentru fiecare produs în parte condiționează înfăptuirea conducerii întreprinderii în ansamblu, dar și pe fiecare secție sau atelier contribuind astfel la creșterea responsabilității fiecărui loc generator de costuri.

Aceste cerințe, îndeosebi de ordin calitativ, față de informația costurilor sunt determinate de funcțiile pe care calculația le îndeplinește, în strânsă legătură cu funcțiile contabilității, și anume<sup>4</sup>:

- Funcția de înregistrare
- Funcția de informare
- Funcția de control și analiză
- Funcția previzională

*Funcția de înregistrare* a consumului de resurse, ocazionat de procesul de producție pe perioade de gestiune și pe locuri generatoare de costuri. Această funcție presupune determinarea costurilor de producție, pe feluri de costuri, pe purtători de costuri și pe sectoare de activitate în baza documentelor justificative, permițând compararea costului cu veniturile realizate.

*Funcția de informare* se concretizează în datele și informațiile necesare organelor de conducere. Aceste informații se referă la costul producției pe ansamblul activității, costul pe fiecare produs, lucrare sau serviciu, pe elemente de cheltuieli și articole de calculație. Nivelul și dinamica acestora dă posibilitatea organelor de conducere să cunoască modul în care sunt utilizate și eficiența utilizării resurselor. Pe această bază se pot trage concluzii cu privire la întreaga activitate, inclusiv cele referitoare la rezultatele financiare. Din această cauză, în literatura de specialitate se apreciază că această funcție satisface însușirile unui instrument de cunoaștere a realităților existente la un moment dat în cadrul unităților economice. Prin această funcție „contabilitatea analitică este un

<sup>2</sup> D.C. Hague – L'economie de management, Dunod, Paris, 1971 p.25-26

<sup>3</sup> C. Olariu – Costul și calculația costurilor, Editura Didactică și Pedagogică, București, 1977 p.317,324

<sup>4</sup> Mihail Epuran ș.a. – Contabilitate și control de gestiune, Editura Economică, București, 1999 p.380

instrument de gestiune cu care se înarmează conducerea unei întreprinderi pentru a-și satisface nevoile de informare și pentru a-și orienta deciziile”<sup>5</sup>.

*Funcția de analiză și control* este legată de îndeplinirea celorlalte două funcții și servește procesului de fundamentare a deciziilor prin care se materializează conducerea producției. Această funcție atribuie informației costurilor calitatea de instrument utilizat în urmărirea normelor de consum, folosirea completă a timpului de lucru și a capacității de producție a utilajelor, identificarea și mobilizarea rezervelor interne de care dispune întreprinderea cu scopul reducerii costurilor de producție. Caracterul activ de intervenție operativă al funcției de analiză și control a informației costurilor se manifestă prin posibilitatea pe care o au organele de conducere de a confrunța realizările efective cu obiectivele și indicatorii bugetați și de a regla pe această bază prin decizii desfășurarea activității economice viitoare.

*Funcția previzională*, legată de aplicarea unor metode perfecționate de conducere, oferă elemente de fundamentare a proiectării costurilor sub aspectul nivelului și structurii prin luarea în considerare a factorilor de influență în dinamica previzibilă de manifestare a lor. Un rol însemnat în acest sens îl au folosirea metodelor standard cost, costurile normate, direct-costing etc. care se caracterizează printr-un potențial informațional sporit atât sub aspect previzional, cât și pe parcursul desfășurării procesului de producție.

În management, calculația costurilor este privită ca o sursă informațională de bază, accesibilă fiecărui nivel de conducere deoarece<sup>6</sup>:

- Costurile apar peste tot în cadrul întreprinderii;
- Calculația costurilor este în măsură să explice eficiența activității economice și atingerea sau abaterea de la scopul urmărit;
- Informațiile furnizate de calculația costurilor sunt informații de conducere pentru toate locurile generatoare de costuri;
- Răspunderea pentru nivelul costurilor atrage toate treptele ierarhice de conducere;
- Fiecare conducător este răapuzător, la rândul său, pentru costurile din compartimentul pe care-l conduce.

Deoarece prin costuri se oglindește întreaga activitate a întreprinderii, calculația costurilor trebuie privită ca o metodă de conducere, prin costuri, alături de conducerea prin obiective, prin excepție, prin bugete etc.

Mediul economic, întreprinderea, piața, inclusiv comportamentul subiectului economic se află în continuă mișcare. Ceea ce a fost valabil „ieri” poate fi depășit „mâine”. Astfel, menținerea echilibrului care corespunde aceluiași obiectiv, creșterea valorii firmei, necesită mereu acțiuni corective care revin gestiunii, modului de administrare și conducere.

Managementul firmei, prin funcțiile și atributele sale, este cel care determină obiectivele întreprinderii, resursele necesare realizării lor precum și distribuirea rezultatelor create prin utilizarea acestor resurse. Materiile prime pe care se fundamentează managementul firmei sunt informațiile și oamenii.

Materializarea procesului de conducere are loc prin actul de decizie ce implică trei sisteme<sup>7</sup>:

---

<sup>5</sup> Michel Capron – Contabilitatea în perspectivă, Editura Humanitas, București, 1993 p.57

<sup>6</sup> C. Olariu – Costul și calculația costurilor, Editura Didactică și Pedagogică, București, 1977 p.317

<sup>7</sup> M. Dumitrescu – Conducerea colectivă în unitățile economice de stat, Editura Științifică și enciclopedică, București, 1977, p. 65

- *sistemul operațional sau sistemul de acționare* în care se desfășoară fenomenele economice respective;
- *sistemul de conducere* care, reprezintă ansamblul centrelor de decizie și acțiunea acestora în funcționarea sistemului informațional;
- *sistemul informațional*, care face legătura între sistemul operațional și cel de conducere.

Interacțiunea dintre cele trei sisteme este prezentată în figura 2.1. unde se pot observa sferele de influență ale fiecărui sistem.

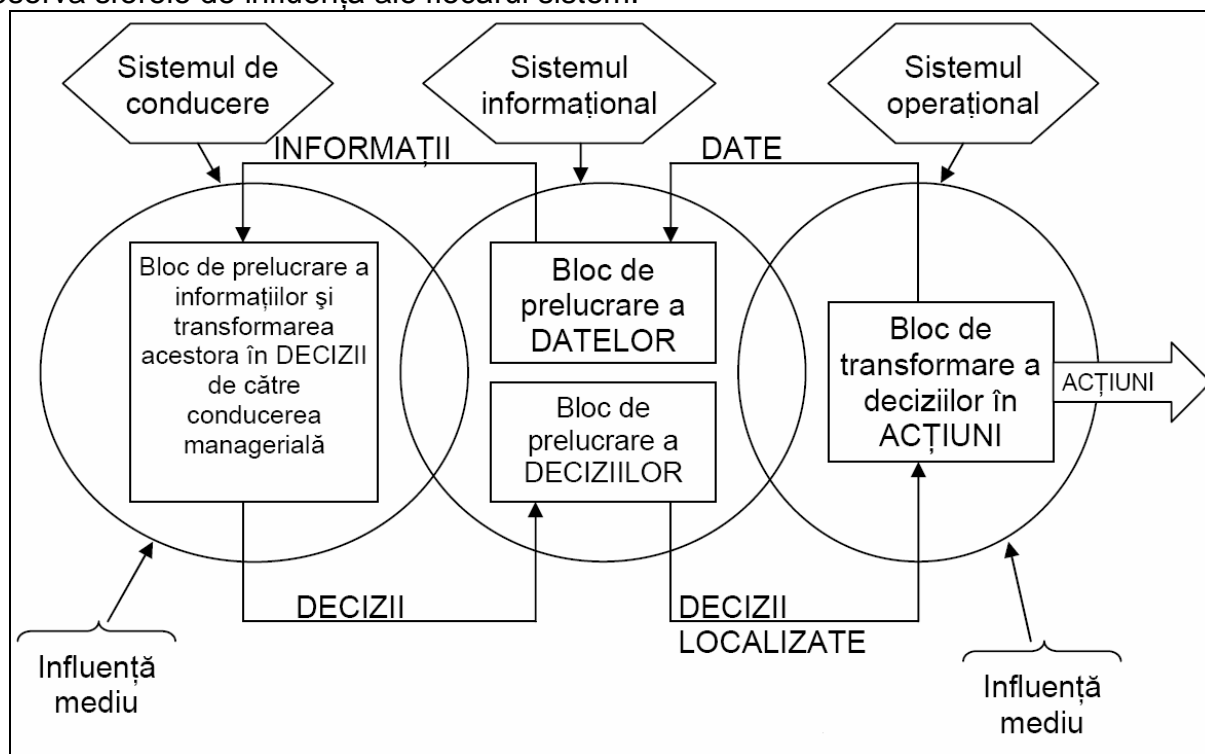


Figura 1. Interacțiunea dintre sistemul de conducere, sistemul informațional și sistemul operațional

Fundamentarea deciziilor este de neconceput fără aportul esențial al contabilității. Cadrul general al IASB arată că pe baza contabilității ca sistem informațional toți utilizatorii iau decizii economice pentru:

- a hotărî când să cumpere, să păstreze sau să vândă o investiție de capital;
- a evalua capacitatea întreprinderii de a plăti și de a oferi alte beneficii angajaților săi;
- a evalua răspunderea sau gestionarea materială;
- a evalua garanțiile pentru creditele acordate întreprinderii;
- a determina politicile de impozitare;
- a determina profitul și dividendele ce se pot distribui;
- a elabora și utiliza date statistice despre venitul național;
- a reglementa activitatea întreprinderilor.

Contabilitatea financiară împreună cu contabilitatea de gestiune formează contabilitatea agenților economici<sup>8</sup>. Alături de contabilitatea financiară, contabilitatea de gestiune este o primă sursă de informare a întreprinderii, indiferent de solicitanții informației.

<sup>8</sup>C. Iacob ș.a. – Costurile- calculație, contabilizare, previziune, Editura Fundației „România de mâine”, București, 2002 p. 9

Contabilitatea împreună cu analiza economico-financiară constituie instrumentele principale de cunoaștere, gestiune și control ale patrimoniului, principalele obiective ale acestora fiind:

- înregistrarea cronologică și sistematică a mișcărilor patrimoniale;
- asigurarea integrității patrimoniului și controlul operațiunilor patrimoniale efectuate;
- urmărirea și furnizarea rezultatelor obținute atât pentru necesitățile proprii cât și pentru informarea asociaților sau acționarilor, clienților și furnizorilor, băncilor, organelor fiscale și altor persoane fizice și juridice;
- furnizarea informațiilor necesare întocmirii documentelor de sinteză contabilă;
- supravegherea activității și a performanțelor firmei;
- creșterea eficienței economice.

Analizată prin prisma domeniului informațional și decizional al unei întreprinderi, contabilitatea financiară împreună cu analiza economico-financiară produce și comunică, asistă și decide cu privire la poziția financiară a întreprinderii, performanța economică și financiară, precum și la fluxurile de numerar generate de investirea/finanțarea, angajarea/utilizarea resurselor, producția/distribuția bogăției create de către entitate, care este, simultan, juridică, economică și financiară.

În ajutorul acestora vine contabilitatea managerială. Aceasta din urmă nu este o entitate independentă față de contabilitatea financiară, ambele formând un tot organic. Ea își propune să furnizeze următoarele feluri de informații<sup>9</sup>:

- informațiile care pot contribui la determinarea analitică a costurilor de producție, a prețurilor de vânzare și la analiza și controlul rentabilității;
- informațiile necesare controlului condițiilor interne de exploatare, prin analiza costurilor și a evoluției lor; compararea acestora cu datele prestabilite și găsirea cauzelor care au generat eventualele abateri; furnizarea informațiilor necesare evaluării componentelor de activ; furnizarea datelor necesare elaborării și urmăririi bugetelor de venituri și cheltuieli, a bugetelor de costuri; realizarea contabilității analitice a stocurilor pentru a asigura un circuit corect, precum și integritatea patrimoniului unității.

Contabilitatea analitică și contabilitatea managerială apare ca un complement indispensabil ale contabilității financiare și analizei economico-financiare, ca un instrument de care are nevoie și, la un loc, alcătuiesc un tot unitar, definind tripticul informație-analiză-decizie. Locul contabilității de gestiune în structura informațională a întreprinderii este dat de aptitudinea de a oferi informații despre procesele interne care se desfășoară exclusiv sub autoritatea firmei. Așa cum se poate vedea în figura 2.2., deși ea este o componentă a ansamblului contabilității, se desfășoară pe un circuit informațional separat care se integrează dispozitivului general de comunicare al întreprinderii<sup>10</sup>.

Cheltuielile din contabilitatea financiară sunt preluate și analizate în contabilitatea de managerială după trei criterii interdependente:

- câmpul de aplicare al costurilor (funcțional, structural, operațional),
- conținutul economic al costurilor (complet, parțial) și
- momentul de referință al costurilor (prestabilit, efectiv, etc.).

<sup>9</sup> D. Cățu, D. Calu, A. Ștefănescu, L. Ilincuță – Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor, Editura Fundației „România de mâine”, București, 1999 p. 11

<sup>10</sup> T. Aslău – Controlul de gestiune dincolo de aparențe, Editura Economică, București, 2001, p. 96

Totdeauna contabilitatea s-a împletit foarte strâns, se conjugă temeinic și se va integra organic cu celelalte componente ale sistemului metodologic al costurilor<sup>11</sup>. Fiind componentă de bază a acestui complex metodologic interdisciplinar, aceasta trebuie să rezolve problemele privind postcalculația costurilor, îndeosebi cu privire la reflectarea cheltuielilor de aprovizionare, de producție, de desfacere a produselor și serviciilor.

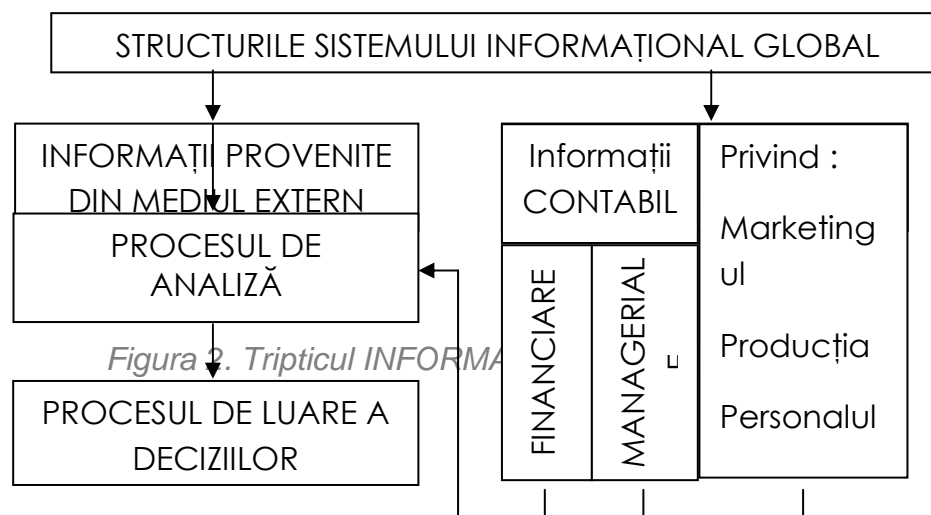


Figura 2. Tripticul INFORMAȚIONAL

Locul și rolul contabilității în domeniul costurilor trebuie privit din mai multe puncte de vedere, dintre care cele mai semnificative sunt următoarele:

- constituirea și evoluția istorică a legăturilor reciproce dintre studiul și practica costurilor și ale contabilității;
- volumul și structura datelor informaționale care circulă permanent între contabilitate și calculația costurilor, controlul și analiza costurilor;
- furnizează date pentru analiza economico-financiară.

În cadrul sistemului informațional economic general al întreprinderii, contabilitatea furnizează aproximativ 50% din totalul datelor informaționale ce se vehiculează în acest sistem. Această proporție, nu numai ca se regăsește și în domeniul costurilor, dar ea se amplifică și se diversifică substanțial în condițiile create prin aplicarea noului sistem de contabilitate al agenților economici. Contabilitatea este considerată principalul instrument decizional deoarece:

- înregistrează prin intermediul documentelor justificative, mijloacele și sursele unei gestiuni economice, sub aspectul mărimii, poziției, structurii și destinației lor;
- parametrii obiectivi pe care agentul economic tinde să-i realizeze (cost, profit, cifră de afaceri, solvabilitate) sunt consemnați în dinamica lor internă;
- urmărește realizarea stării de echilibru valoric între efort și efect, venituri și cheltuieli, mijloace și surse. Ținerea sub control a acestor relații implică utilizarea obligatorie a contabilității și a utilizării corecte a metodelor și tehnicilor de analiză economico-financiară;
- legitimitatea conducerii și a competenței manageriale este realizată prin intermediul contabilității;
- cea mai mare parte a informațiilor economice din mediul firmei, cca. 47%, sunt de natură contabilă și sunt sintetizate prin intermediul analizei economico-financiare.

<sup>11</sup> A. Baci – Costurile, Editura Dacia, Cluj, 2001, p. 69

Se pune deci problema utilizării unei contabilități „active” care, în principal, prin calculul costurilor și analiza rezultatelor, să pregătească previziunile, controlul realizării lor, situația și explicarea abaterilor, măsurile de redresare pe care trebuie să le ia conducerea<sup>12</sup>.

Desfășurarea eficientă a activității economice la nivel micro și macroeconomic nu poate fi concepută fără existența unui sistem informațional care să asigure conducerii toate elementele necesare procesului decizional.

Procesul de luare a deciziilor privind activitatea firmei presupune deci, pe lângă o informare competentă și o analiză calitativă și cantitativă a fenomenelor, un studiu a relațiilor dintre acestea, a factorilor care le influențează. Astfel, în tripticul informație-analiză-decizie, analiza joacă un rol hotărâtor în luarea unor decizii calitative și la timp.

### **Bibliografie**

1. Aslău T. 2001. *Controlul de gestiune dincolo de aparențe*. București: Editura Economică
2. Baci A. –2001. *Costurile*. Cluj: Editura Dacia
3. Capron Michel. 1993. *Contabilitatea în perspectivă*. București: Editura Humanitas
4. Câțu D., Calu D., Ștefănescu A., Ilincuță L. 1999. *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*. București: Editura Fundației „România de mâine”
5. Dumitrescu M. 1977. *Conducerea colectivă în unitățile economice de stat*. București: Editura Științifică și enciclopedică
6. Epuran Mihail ș.a. 1999. *Contabilitate și control de gestiune*. București: Editura Economică
7. Hague D.C. 1971. *L’conomie de management*. Paris: Dunod
8. Iacob C., Drăgcea R. 1998. *Contabilitate analitică și de gestiune*. București: Ed. Tribuna Economică
9. Iacob C. ș.a. 2002. *Costurile- calculație, contabilizare, previziune*. București: Editura Fundației „România de mâine”
10. Olariu C. 1977. *Costul și calculația costurilor*. București: Editura Didactică și Pedagogică
11. Olariu Cornel. 1975. *Conducerea întreprinderii prin costuri*. Timișoara: Editura Facla

---

<sup>12</sup> C. Iacob, R. Drăgcea – Contabilitate analitică și de gestiune, Ed. Tribuna Economică, București, 1998 p. 31