

# Rolul informatiilor in cadrul contabilitatii manageriale

**Dumitru Marius PARASCHIVESCU & Lucian OCNEANU**  
"George Bacovia" University, Bacau, ROMANIA

**Keywords:** *managerial accounting, information, management*

**Abstract:** Managerial Accounting is the process of identification, measurement, accumulation, analysis, preparation, interpretation and communication of information used by management. The purpose of this process is to plan, evaluate and control within an entity and to assure appropriate use of and accountability for its resources.

În a doua jumătate a secolului al XIX – lea anumite întreprinderi, mai ales cele industriale, pe lângă lucrările contabile relative la patrimoniu și venituri încep să calculeze costurile produselor lor pentru nevoile de gestiune și în special pentru a-și defini politica de prețuri. Aceasta activitate de calcul al costurilor a apărut ca o necesitate a activității industriale, din momentul în care întreprinderile desfășurau la scară mare activități de producție, fiindu-le necesară cunoașterea costurilor, mai ales în scopuri de gestiune și pentru fixarea prețurilor de vânzare.

Informațiile oferite de contabilitatea financiară prin conținut, destinație ori moment al obținerii lor, permit doar în parte rezolvarea problemelor curente ale gestiunii unităților economice. Insuficiența lor în raport cu necesitățile de soluționare rapidă a unor probleme privind gestiunea costurilor impun organizarea celui de-al doilea circuit al contabilității, contabilitatea managerială, circuit care dispune de libertatea alegerii mijloacelor și procedeele de informare în concordanță cu particularitățile gestiunii și cerințele concrete de informare la toate nivelurile ierarhice ale managementului întreprinderii.

“Informațiile pe care contabilitatea managerială le oferă sunt destinate celor care sunt în interiorul întreprinderii, adică acelor persoane care sunt însărcinate cu conducerea, controlul și desfășurarea activității întreprinderii.”<sup>1</sup>

În teoria și practica modernă a contabilității manageriale se confruntă două concepții generale de organizare a acesteia și anume:

- concepția organizării contabilității manageriale într-un sistem integrat cu contabilitatea financiară, denumită concepția integralistă (monistă);

<sup>1</sup> Garrison, R. H. and Noreen, E.W. 1994. *Managerial Accounting*. Seventh Edition. Boston: Irwin. p. 4.

- concepția organizării contabilității manageriale într-un circuit complet autonom față de contabilitatea financiară, denumită concepția dualistă.

În cadrul *concepției integraliste* contabilitatea managerială și contabilitatea financiară se realizează concomitent, fără o scindare riguroasă a acestora. Mecanismul integrării contabilității manageriale în contabilitatea financiară este destul de delicat, deoarece presupune combinarea funcționalității sistemelor de conturi specifice contabilității manageriale cu funcționalitatea conturilor de cheltuieli și conturilor de venituri ale contabilității financiare. "Sistemul a fost aplicat în țara noastră până la 1 ianuarie 1994, fiind utilizat actualmente în țările anglo-saxone și în Statele Unite ale Americii."<sup>2</sup>

Adversarii concepției integraliste sunt de părere că aceasta este greu de aplicat datorită interferării înregistrărilor din contabilitatea financiară cu cele din contabilitatea managerială.

*Concepția dualistă* presupune organizarea contabilității manageriale într-un circuit complet autonom față de contabilitatea financiară și constă în prelucrarea distinctă în prelucrarea distinctă a cheltuielilor și veniturilor de către cele două contabilități, fiecare dintre ele urmărind validarea obiectivelor sale specifice, putându-se merge până la organizarea și conducerea fiecărei contabilități în compartimente funcționale distincte.

În cadrul concepției dualiste, concordanța dintre contabilitatea financiară și contabilitatea managerială se asigură cu ajutorul "conturilor de reflectare", componente ale sistemelor de conturi specifice contabilității manageriale.

Contabilitatea financiară are rolul de a genera informații publice, regăsite în documente de sinteză contabilă destinate primordial utilizatorilor externi. Bineînțeles, există și situații în care aceste informații sunt interesante și pentru managerii întreprinderii. "Standardele Internaționale de Raportare Financiară și reglementările contabile românești conforme cu directivele europene fac referiri speciale la situațiile financiare anuale ale întreprinderii.

Acestea trebuie să conțină:

- bilanțul;
- contul "Profit și pierdere";
- situația modificărilor capitalului propriu;
- situația fluxurilor de trezorerie;
- note explicative la situațiile financiare."<sup>3</sup>

Așadar, contabilitatea financiară are drept obiect consemnarea tuturor operațiunilor care influențează patrimoniul întreprinderii, cu scopul de a determina periodic și în formă sintetică rezultatele obținute.

Contabilitatea managerială a fost concepută pentru a produce și transmite informații utilizatorilor interni, atât pe verticală cât și pe orizontală, în sprijinul luării celor mai bune decizii. Datorită lipsei restricțiilor și multitudinea mijloacelor aflate la dispoziția managerilor, organizarea contabilității de gestiune poate lua forme mai simple sau mai complexe, după cum se dorește a fi calitatea informației. Absența restricțiilor ține în principal de obiectul contabilității, de confidențialitatea informațiilor și de legislația fiecărei țări cu privire la sistemul de contabilitate adoptat. Cu mai multe mijloace la dispoziție ea poate produce informații la "comandă" în timp util cu privire la consumuri și rezultate pe sectoare de activitate, pe funcții ale întreprinderii, pe produse, lucrări sau servicii executate, luând în calcul elemente mai multe sau mai puține și cu referire la perioade mai mari sau mai mici.

Implicarea informațiilor contabilității manageriale, atât în deciziile curente menite să contribuie la sporirea performanțelor, cât și în stabilirea strategiilor firmei, confirmă importanța și necesitatea unor informații prelucrate la nivel calitativ superior și oportune

<sup>2</sup> Tabără, Neculai. 2006. *Modernizarea contabilității și controlului de gestiune*, Iași: Editura Tipomoldova. p. 12.

<sup>3</sup> Tabără, Neculai: *op.cit.* p. 13.

sub aspectul operaționalității lor în timp. Din acest punct de vedere, două caracteristici ale subsistemului informațional generat de acest circuit devin fundamentale în utilizarea lor managerială:

- dinamica, caracterizată prin viteza de adaptare în timp la nevoile utilizatorului;
- adaptabilitatea la mediu, în sensul că orice schimbare în structura organizatorică sau de altă natură a sistemului întreprinderii să poată fi urmată în timp util de o restructurare a informațiilor în raport cu noile condiții concrete apărute.

Obiectivele contabilității de gestiune (manageriale) sunt multiple datorită necesităților și situațiilor diverse care pot caracteriza o întreprindere. Cele mai importante obiective pot fi considerate următoarele:

- cunoașterea costurilor pe produs;
- cunoașterea condițiilor interne de exploatare;
- furnizarea informațiilor contabilității financiare.

Primul obiectiv care a fost mult timp considerat însuși obiectul contabilității manageriale îl constituie cunoașterea multicriterială a costurilor. Cunoașterea costurilor pe produs prezintă o mare importanță având în vedere atât motivația comercială, cât și motivația gestiunii eficiente sau alte considerente.

Din punct de vedere al motivației comerciale, un argument important pentru cunoașterea costului îl constituie fixarea prețului de vânzare. Acest argument rezistă numai în anumite condiții, pentru un produs nou sau o comandă unicat, deoarece într-o economie concurențială nu costul stă la baza formării prețurilor. Când prețurile se formează pe baza mecanismului de echilibrare a cererii cu oferta, pentru decizia de gestiune cunoașterea costurilor are o altă semnificație și importanță, contribuind la determinarea rezultatelor pe produse, lucrări sau servicii și asigurând prin aceasta decizii pertinente cu privire la optimizarea structurii optime de producție și comercializare.

Din acest motiv, implicarea informațiilor contabilității de gestiune în deciziile care privesc portofoliu de produse are și o conotație strategică. Cunoașterea costurilor are și alte motivații, cum ar fi: determinarea valorii produselor aflate în stoc, analiza comparativă în timp și spațiu a eficienței consumului de factori de producție etc.

Al doilea obiectiv, cu o recunoaștere mai largă în literatura din domeniu îl constituie cunoașterea condițiilor interne de exploatare. Pentru cunoașterea rezultatelor, agentul economic compară permanent prețul obținut pe piață cu costul privat al bunurilor și serviciilor fabricate.

Se cunoaște faptul că diferența dintre prețul de vânzare și cost reprezintă profitul aferent bunurilor vândute. Pentru a-și apori această diferență, profitul, dacă acest lucru este obiectivul organizației, agentul economic nu poate acționa direct asupra prețului de vânzare. Rămâne de acționat asupra celui de-al doilea termen al ecuației, costul, și în consecință trebuie să cunoască mai bine și în timp util structura lui pe elemente componente, pe activități sau pe funcții.

Cunoașterea cu exactitate a costurilor pe sectoare, produse, activități, funcții contribuie la localizarea în timp și spațiu a subdiviziunilor care contribuie la ameliorarea sau dimpotrivă la degradarea rezultatelor întreprinderii.

Descompunerea costurilor pe fiecare funcție este o altă modalitate de cunoaștere a condițiilor interne de gestiune. Analiza comparativă a cheltuielilor pe funcții în raport cu anumite previziuni este principala cale de identificare a centrelor de responsabilitate performante, eficiente, precum și a celor a căror funcționare este deficitară.

Cel de-al treilea obiectiv al contabilității manageriale privește furnizarea informațiilor pentru determinarea bazelor de evaluare a unor elemente din contabilitatea financiară. Evaluarea stocurilor de producție proprie și a producției imobilizate în termeni reali este o

condiție hotărâtoare în promovarea consecventă a principiului “imagine fidelă” la care contabilitatea managerială își aduce o contribuție decisivă.

Îndeplinirea în condiții optime a acestor obiective creează premisele construirii unui alt subsistem de informații cu implicații majore în pregătirea deciziilor de gestiune. În acest context, controlul de gestiune trebuie privit ca un subsistem de informații care oferă sistemului decizional suficiente elemente pertinente în soluționarea problemelor de gestiune.

Din analiza obiectivelor contabilității manageriale, rezultă că acestea sunt de natură economică și sunt concepute în interacțiunea lor ca un instrument de cunoaștere și analiză multidimensională a costurilor, stocurilor și a rezultatelor, în vederea facilitării unor decizii de sporire a performanțelor întreprinderii.

Informațiile contabilității manageriale, ca suport al deciziei manageriale însoțesc procesul managerial în toată gama de acțiuni: planificarea, lansarea de noi produse sau crearea de noi activități, selecționarea de clienți sau comenzi, substituirea factorilor de producție, controlul gestiunii în toate etapele acestui proces.

Pentru cunoașterea multicriterială a costurilor și a condițiilor interne de exploatare în vederea unei gestiuni riguroase a costurilor, Planul de conturi general din România a rezervat un sistem minimal de conturi (clasa 9 – Conturi de gestiune) cu caracter orientativ, fiecare agent economic având posibilitatea de a reține numai unele structuri de conturi sau a folosi și alte conturi de cheltuieli și venituri în funcție de caracteristicile gestiunii și necesitățile informaționale.

Conturile de gestiune sunt folosite “pentru a prelua cheltuielile de exploatare din contabilitatea financiară unde s-au înregistrat după natura lor, pentru a le ordona după destinație în vederea calculării costului efectiv al producției obținute, decontării acestei producții și stabilirii abaterilor costurilor efective de la cele prestabilite în scopul exercitării controlului bugetar asupra costurilor. În felul acesta, se creează independența contabilității manageriale față de contabilitatea financiară.”<sup>4</sup>

Conturi din clasa 9 sunt caracterizate prin faptul că la sfârșitul exercițiului financiar ele nu apar în bilanțul contabil deoarece datele și informațiile pe care le reflectă au fost deja înregistrate în contabilitatea financiară pe baza căreia se întocmește bilanțul contabil. Aceste conturi au o funcțiune contabilă mai elastică în ceea ce privește debitarea și creditarea lor deoarece modul de organizare a contabilității manageriale este la latitudinea fiecărei unități patrimoniale, în funcție de specificul activității și necesitățile proprii de informare ale acesteia.

Prin aceste conturi se realizează în principal următoarele tipuri de operațiuni:

- preluarea din contabilitatea financiară a cheltuielilor de producție încorporabile, reclasarea acestora pe locuri generatoare de costuri, pe purtători de costuri, pe diverse structuri tehnico-productive, iar în cadrul acestora pe articole de calculație și înregistrarea lor în conturi de calculație;
- înregistrarea, urmărirea și controlul producției evaluată în costuri prestabilite;
- determinarea și înregistrarea producției neterminate la sfârșitul perioadei de gestiune în conturi efective;
- înregistrarea diferențelor dintre costurile efective ale producției și cele prestabilite.

“Prin obiectul său, contabilitatea managerială se circumscrie deci ca sferă de aplicabilitate la nivelul întreprinderilor”<sup>5</sup>

În ultimii ani, mai ales în cadrul economiilor țărilor dezvoltate, și-a făcut apariția o nouă concepție și anume “contabilitate managerială comparată”. Originea acestei noțiuni

<sup>4</sup> Oprea, Călin, Gheorghe Cârstea. 2002. *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*. București: Editura Genicod. p. 163.

<sup>5</sup> Oprea, Călin și Gheorghe Cârstea: *op.cit.*, p. 7.

poate părea destul de simplă: studiul asemănărilor și deosebirilor între sistemele contabile nu ar trebui să reprezinte numai domeniul contabilității financiare.

Sistemele contabile sunt influențate și determinate de o serie de factori, cum ar fi: mediul economic, financiar, politic, juridic, social și cultural. Fenomenele de creștere și globalizare au determinat o creștere accentuată a necesităților de informare financiară. În aceste condiții, contabilitatea diferă prin conținut și aplicabilitate de la o țară la alta. "Contabilitatea reprezintă o construcție socială și, în consecință, reflectă caracteristicile unui grup cultural, deci societatea în care operează."<sup>6</sup>

Mediul economic și social al unei organizații afectează strategia și controlul. Aceste elemente pot fi concretizate în două concepte: cultura și mediu. Există dovezi semnificative conform cărora obiectivul principal al unei corporații poate varia de la țară la țară și de la cultură la cultură. Deși se pot invoca numeroase motive pentru diferențele internaționale în alegerea obiectivelor, consecințele pe termen lung ale acestor condiții pot fi sintetizate într-un sistem de principii denumit cultură contabilă.

Pentru a descrie diversele culturi contabile naționale se pot utiliza o serie de criterii sau dimensiuni, care afectează fiecare decizie luată de un individ, de o societate, cu referire specială la activitatea economică:

- *Individualismul opozabil colectivismului.* Aspectul fundamental abordat de această dimensiune se referă la gradul de independență al indivizilor în cadrul unei societăți;
- *Distanța ierarhică mică sau mare.* Distanța ierarhică reprezintă măsura în care membrii unei societăți acceptă faptul că puterea este inegal distribuită în cadrul organizațiilor. Aceasta afectează comportamentul membrilor societății. O distanță ierarhică mare semnifică o acceptare a ordinii ierarhice în care fiecare deține o poziție ce nu trebuie justificată.
- *Controlul puternic sau slab asupra incertitudinii.* În acest caz este vorba de gradul în care membrii unei societăți se simt amenințați de incertitudine și ambiguitate.
- *Masculinitatea opozabilă feminității.* Masculinitatea este dată de preferința pentru realizare, eroism, hotărâre, și succes material. Prin opoziție, feminitatea constă în predilecția pentru relații umane, modestie, grija pentru cei slabi și calitatea vieții.

Principalele provocări ale sistemului de contabilitate managerială pot fi formalizate de următoarea manieră:

- care este obiectivul strategic al organizației?
- de ce tipuri de resurse are nevoie organizația și de unde anticipează să le obțină pe termen scurt și pe termen lung?
- există un sistem în funcțiune care să alerteze organizația în dificultate că sunt necesare măsuri corective? Cum demonstrează întreprinderea că și-a atins obiectivele?
- cum se evaluează și recompensează performanța managerului?
- cum afectează mediul intern și extern necesitățile informaționale?

Pentru o funcționare eficientă a sistemului de contabilitate managerială trebuie să se înțeleagă în primul rând comportamentul individual și modul în care indivizii interacționează în cadrul întreprinderii. Deși întreprinderile se adaptează continuu la modificările mediului extern, acestea trebuie să aibă un obiectiv foarte clar. Activitatea de control în cadrul unei întreprinderi trebuie să corespundă cu obiectivul stabilit, să se modifice și să se adapteze acestuia. Contabilitatea și controlul manageriale nu reprezintă tot ce implică conducerea unei entități. Deși acestea sprijină atingerea obiectivului, nu indică și obiectivele care trebuie alese. De asemenea, nu poate fi împiedicată totdeauna

<sup>6</sup> Feleagă, N. 1999. *Sisteme contabile comparate*. Ediția a II-a. vol.I. București: Editura Economică. p. 15.

adoptarea deciziilor strategice și operaționale, care pot fi incorecte, ca urmare a neînțelegerii obiectivelor sau a modului în care o anumită decizie poate afecta atingerea obiectivelor respective.

Impactul fiecărei variabile culturale, considerată în mod individual, asupra contabilității manageriale nu este întotdeauna clar. Studiile economice sugerează faptul că valorile de bază care afectează sistemul de contabilitate managerială sunt gradul de individualism, distanța ierarhică și orientarea pe termen lung.

Astfel, este interesant de observat că țările asiatice, care sunt mai puțin individualiste și mult mai orientate pe termen lung, manifestă tendința alegerii unor obiective ce reflectă mai puțin rezultate, efecte imediate și corespund profilului dominant al unei piețe pe termen lung. Aceste elemente sunt reflectate de primele lucrări în domeniul contabilității financiare, lucrări ce pun în relație contextul cultural și practica raportării financiare.

La fel ca și alegerea obiectivelor, procesul de bugetare poate varia de la țară la țară. Societățile colectiviste tind să realizeze planificări și recompensări la nivel de grup, în timp ce, în cazul culturilor individualiste, se pot stabili o serie de bugete care, împreună, devin un contract ce pune în relație performanța și recompensa la nivelul fiecărui individ.

Nivelurile de participare la procesul bugetării pot fi determinate cu ajutorul dimensiunii distanță ierarhică. O societate cu o distanță ierarhică mare este aceea în care cei conduși acceptă și așteaptă ca puterea să vină de la nivelurile superioare. Acest lucru pare să obstrucționeze procesul de bugetare participativ, mai ales în societățile unde puterea este distribuită într-un mod mai echilibrat. În această situație este posibil ca feedback –ul să fie diminuat.

În ceea ce privește evaluarea performanței, recompensarea grupului, mai des întâlnită în societățile colectiviste, apare mai greu, astfel încât planificarea poate fi realizată cu ușurință pe termen mai lung. În cele din urmă, dacă necesitatea de a imputa ceva sau de a recompensa un individ anume dintr-un grup sau organizație este mai mică, atunci și necesitatea de a defini care parte a bugetului este controlabilă de un anumit compartiment sau persoană este proporțional mai redusă. Noțiunile occidentale de verificare și evaluare a contabilității manageriale se bazează pe ipoteza că individul este responsabil și poate fi culpabilizat.

## **Referințe**

- Feleagă, N. 1999. *Sisteme contabile comparate*. Ediția a II-a. vol.I. București: Editura Economică.
- Garrison, R. H. and Noreen, E.W. 1994. *Managerial Accounting*, Seventh Edition, Boston: Irwin.
- Oprea, Călin, Gheorghe Cârstea. 2002. *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*. București: Editura Genicod.
- Tabără, Neculai. 2006. *Modernizarea contabilității și controlului de gestiune*, Iași: Editura Tipomoldova.