

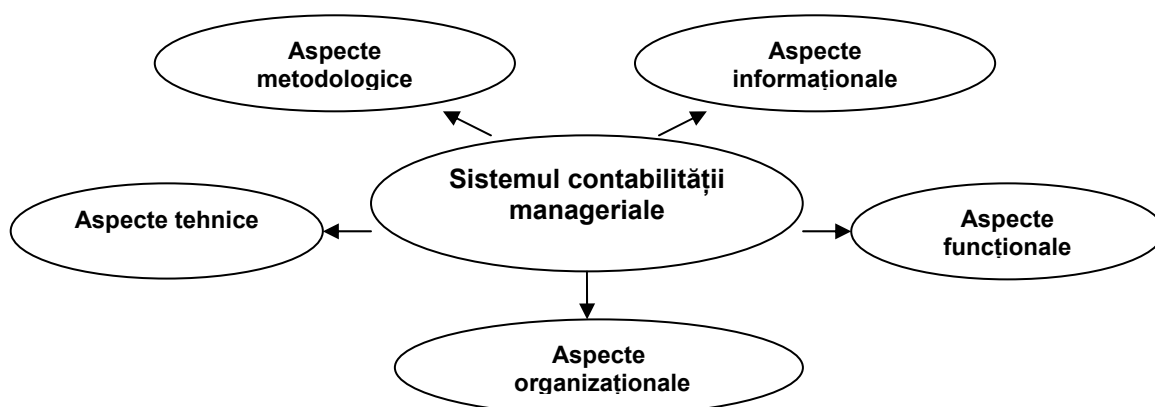
## ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII MANAGERIALE: PROBLEME ȘI SOLUȚII

**Ludmila GRABAROVSKI**

*Academia de Studii Economice a Moldovei*

In the framework of economic informational system, the managerial accounting represents the main decisional tool, because it registers in a complex and analytical way the resources of an economic management, from the point of view of their size, position, structure and destination. At the same time, the accounting operates with a system of interdependent resources and procedures that involves the conditions and the movement of the economic resources, controlled by the enterprise, including the result of their changes. The goal of the present article is to study the methodological aspects – by considering the managerial accounting as a part of the entire management process; the informational aspects – by providing the information to the management process; the functional aspects – by practicing different functions of the managerial accounting; the technical and organizational aspects – by emerging from the efficient activity of the structural subdivisions of the enterprise, relying on the information analyzed, according to its objectives.

Drept o condiție importantă pentru asigurarea funcționării și dezvoltării durabile a entităților poate fi considerată îmbunătățirea sistemului de management, în cadrul căruia un rol-cheie revine contabilității manageriale. Fiind o parte componentă a sistemului contabil al entității, contabilitatea managerială este menită să reflecte toate aspectele activității pentru ca managerii de diferit nivel să poată aprecia situația și lua decizii adecvate. Întru realizarea acestui obiectiv, organizarea contabilității manageriale trebuie orientată atât spre satisfacerea necesităților informaționale ale personalului de conducere, cât și spre operarea unor modificări calitative în sistemul de gestiune în ansamblu. Astfel de modificări vor prevedea, în primul rând, integrarea funcțiilor tradiționale de gestiune (planificare, analiză, control și reglementare) într-un sistem unic de culegere, prelucrare și generalizare a informației și luare a deciziilor. În cadrul unui atare sistem devine dominantă abordarea complexă și coerentă a tuturor aspectelor ce țin de organizarea contabilității manageriale, acestea fiind de ordin metodologic, informațional, funcțional, organizațional și tehnic (Fig.1).



**Fig.1.** Principalele aspecte ale organizării contabilității manageriale.

**Aspectele metodologice** necesită abordarea contabilității manageriale ca un subsistem al procesului de gestiune. Din punctul de vedere al metodologiei, în organizarea contabilității manageriale orice entitate se confruntă cu un set de probleme, a căror arie poate varia în funcție de starea întregului sistem contabil. Pentru a obține rezultate pozitive, în cadrul strategiilor metodologice se impune soluționarea următoarelor probleme:

- *determinarea structurii financiare a entității, delimitarea și clasificarea centrelor de responsabilitate financiară.* Colectarea, prelucrarea și evaluarea informațiilor de gestiune vor fi precedate de determinarea subdiviziunilor care vor furniza datele necesare. În acest scop se va stabili structura financiară a entității, aceasta reprezentând un set de centre de responsabilitate financiară. Centrul de responsabilitate financiară reprezintă o unitate structurală, în limitele căreia se stabilesc responsabilitatea personală a managerului

pentru activitatea centrului și indicatorii controlabili de către el. În practică, structura financiară a unei entități poate să includă următoarele tipuri de centre de responsabilitate financiară: centre de costuri (consumuri), centre de venituri, centre de profit, centre de investiții;

- *elaborarea structurii, conținutului și formatelor rapoartelor interne.* Organizarea contabilității manageriale necesită crearea la entitate a unui sistem informațional cu forme și metode adecvate de legături între subdiviziuni, care să asigure operativitatea culegerii și prelucrării informației. Scopul întocmirii rapoartelor manageriale este de a satisface necesitățile informaționale interne prin prezentarea în acestea a indicatorilor valorici și naturali, care permit evaluarea, controlul, prognozarea și planificarea nu numai a activității subdiviziunilor structurale, ci și a activității managerilor. În această ordine de idei este importantă determinarea cerințelor față de rapoartele manageriale, mai ales în ceea ce privește volumul datelor prezentate, care poate varia în funcție de particularitățile organizatorico-tehnologice și economice ale entității, caracterul și sursele informației;
- *elaborarea clasicatorului (clasificatoarelor) contabilității manageriale.* Clasificatorul contabilității manageriale descrie obiectele contabilității pentru a asigura interpretarea lor univocă în întregul proces de gestiune. Ca și în cazul rapoartelor manageriale, numărul și tipurile de clasificatoare se determină în funcție de necesitățile entității. Clasificatoarele contabilității manageriale, mai frecvent aplicate de entități, vizează tipurile de produse, lucrări și servicii prestate, tipurile de venituri, centrele de responsabilitate, centrele de costuri, tipurile (elementele economice) de costuri, articolele costurilor, activitățile de bază și procesele auxiliare de afaceri, grupele de clienți etc. Dacă este necesară detalierea obiectelor pe conturi contabile, poate fi utilizată o structură multinivelară a codului contului;
- *dezvoltarea contabilității consumurilor și metodelor de calculație a costurilor de producție.* În economia de piață contabilitatea managerială are sarcina nu doar de a calcula costul producției, dar și de a-l pronostica, astfel încât în condițiile existente de activitate entitatea să obțină un anumit profit. În acest context, conducerea entității se confruntă cu un șir de probleme, cum ar fi: care cost al producției se va calcula (costul complet sau costul parțial); cum se va proceda la repartizarea consumurilor indirecte de producție (pe toate tipurile de produse sau numai pe cele mai rentabile); care factori vor fi luați în considerație la stabilirea politicii de formare a prețurilor? etc. În baza informațiilor privind costul parțial și marja de contribuție pe articole pot fi luate decizii manageriale ce țin de optimizarea sortimentului producției fabricate, acceptarea comenzilor suplimentare la prețuri mai mici decât cele de piață, fabricarea pieselor de asamblare cu forțe proprii sau procurarea acestora de la terți, determinarea mărimii partidei de produse, substituirea utilajului etc. Dintre factorii ce pot influența semnificativ deciziile în cauză menționăm: mediul de funcționare a entității, volumul și tipul activităților, scopurile și sarcinile strategice, competența și nivelul de pregătire a personalului;
- *elaborarea regulamentelor și directivelor interne care reglementează contabilitatea managerială, inclusiv a planului de conturi managerial.* Organizarea eficientă a contabilității manageriale necesită elaborarea la nivel de entitate a documentelor de reglementare, care definesc regulile contabilității. Drept bază pentru elaborarea acestora servesc tipul de afaceri, piața pe care entitatea își desfășoară activitatea, structura entității, componența acțiunilor săi. Instrumente principale de reglementare pot fi considerate: standardele corporative de contabilitate managerială, circuitul documentelor, planul de conturi managerial, clasificatoarele bugetelor, elementelor de cost, centrelor de responsabilitate etc. În ceea ce privește planul de conturi, menționăm că gruparea conturilor (subconturilor) și dezvăluirea informațiilor va fi în concordanță cu obiectivele contabilității și formatele rapoartelor manageriale. Astfel, în cadrul conturilor activității de bază se recomandă subconturi în funcție de locul apariției consumurilor, centrul de responsabilitate și elementele consumurilor (Fig.2).

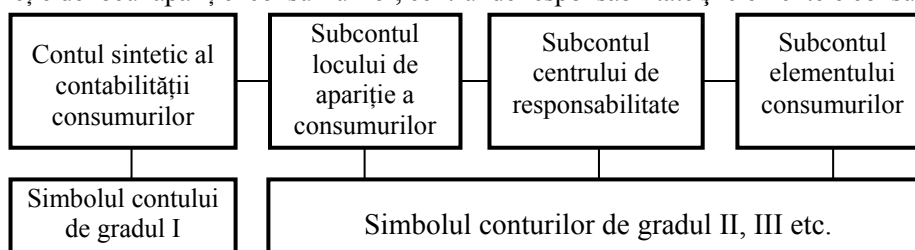


Fig.2. Structura subconturilor la conturile sintetice.

**Aspectele informaționale** vizează asigurarea procesului de gestiune cu informații. Sistemul informațional contabil presupune măsurarea, colectarea, înregistrarea și transmiterea datelor primare pentru gestiunea ope-

rativă, acumularea și gruparea datelor pe fluxuri financiare și după alte criterii, pregătirea informației centralizatoare și efectuarea calculului în evidența analitică și sintetică. Informația de gestiune pregătită pentru managerii de diferite niveluri va corespunde altor cerințe decât cele înaintate informației destinate utilizatorilor externi, cum ar fi:

- *personalizare și operativitate.* Informația contabilă internă se prezintă persoanelor concrete, în corespundere cu nivelul lor de pregătire și ierarhia în procesul gestionării entității. De asemenea, informația trebuie prezentată în termenii în care ea este utilă, adică în baza ei pot fi adoptate decizii eficiente. Totodată, informația va conține datele analizei operative (curente) sau va servi drept sursă pentru efectuarea analizei ulterioare. În caz contrar ea nu prezintă interes pentru scopurile gestiunii;
- *suficiență și credibilitate.* Informația trebuie prezentată în volumul suficient pentru luarea deciziilor manageriale la nivelul corespunzător. Totodată, ea nu trebuie să conțină date de prisos și să atragă atenția utilizatorului la aspectele puțin semnificative sau care nu se referă nemijlocit la obiectul dat. Pentru a fi utilă, informația trebuie să fie și credibilă. Informația este credibilă dacă nu conține erori semnificative, nu este părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă corect ceea ce și-a propus să reprezinte sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil, să reprezinte;
- *flexibilitate și inițiativă.* Fiecare grup de informații trebuie să corespundă cerințelor nominalizate mai sus și să asigure plenitudinea satisfacerii intereselor informaționale în cazul modificării situațiilor de gestiune sau de producție. În afara de aceasta, centrelor de responsabilitate trebuie să li se ofere posibilitatea de a formula propuneri proprii privind utilizarea acestor informații și de a le transmite spre examinare instanței superioare;
- *relevanță și economicitate.* Pentru a fi utile, informațiile trebuie să fie relevante în vederea luării deciziilor manageriale. Informațiile sunt relevante dacă influențează astfel de decizii prin atenționarea managerilor asupra riscurilor potențiale, ajutându-i să evalueze evenimentele trecute, prezente sau viitoare, să confirme sau să corecteze evaluările anterioare. Relevanța informației depinde de natura sa și de pragul de semnificație, iar costurile aferente pregătirii informațiilor interne nu trebuie să depășească efectul economic din utilizarea lor.

**Aspectele funcționale** vizează realizarea funcțiilor contabilității manageriale. Dintre acestea mai semnificative se prezintă următoarele:

- *funcția previzională (de planificare).* Realizarea acestei funcții presupune o totalitate de acțiuni coerente prin care se urmărește dirijarea activității entității corespunzător anticipărilor determinate în cadrul unui plan. Procesul de planificare include determinarea scopurilor, căutarea variantelor alternative de acțiune, culegerea informației cu privire la variantele alternative de acțiune, alegerea din variantele alternative de acțiune a căii optimale pentru atingerea scopului, realizarea deciziilor luate. La toate etapele acestui proces contabilul implicat în contabilitatea managerială urmează să conștientizeze alternativele financiare disponibile. Datele contabile ale perioadelor precedente servesc ca bază inițială pentru planificare, iar datele evidenței curente – drept mijloc de control asupra îndeplinirii indicatorilor de plan, temei pentru corectarea sarcinilor de plan. Planificarea include și procesul bugetar. Concepția bugetării presupune întocmirea unui plan pe termen scurt în care relațiile dintre operațiunile separate sunt coordonate cu toate nivelurile de gestiune a entității în ansamblu;
- *funcția de înregistrare curentă.* Aceasta presupune culegerea informațiilor care servesc drept mijloc de comunicare internă între diferite niveluri de conducere și subdiviziuni structurale ale entității. Este una dintre funcțiile-cheie ale contabilității manageriale care asigură înregistrarea rapidă, completă și fiabilă de informații privind resursele entității, inclusiv resursele materiale, financiare și umane, pentru a monitoriza și a eficientiza utilizarea acestora;
- *funcția de analiză și control.* Prin intermediul analizei economice contabilitatea managerială cercetează întregul sistem de luare și executare a deciziilor de gestiune, estimează justetea acestor decizii, determină cauzele abaterilor depistate prin exercitarea controlului operativ și evaluarea rezultatelor activității subdiviziunilor entității.

**Aspectele organizaționale** vizează corelația dintre sistemul contabilității manageriale și structura organizatorică a entității. Organizarea contabilității manageriale asigură funcționarea eficientă a subdiviziunilor structurale ale întreprinderii în baza informației pregătite și prelucrate în conformitate cu obiectivele propuse. Practic, organizarea asigură concordanța eforturilor subdiviziunilor structurale în vederea îndeplinirii sarcinilor și atingerii scopurilor entității. Forma concretă de organizare a contabilității manageriale este determinată de structura organizatorică a entității, de competența managerilor, precum și de necesitățile acestora în informații pentru luarea deciziilor.

Structura organizatorică a entității are o influență decisivă asupra structurii contabilității manageriale. În acest context se vor lua în considerație anumite cerințe. În primul rând, structura contabilității manageriale trebuie să se conformeze distribuirii de responsabilități în cadrul entității, astfel încât informațiile de planificare și control să fie structurate în raport cu persoanele responsabile pentru aceste funcții. În al doilea rând, informațiile în cadrul sistemului trebuie proiectate astfel încât să fie suficiente pentru detalierea controlului managerial.

Cât privește structura contabilității manageriale, în funcție de forma legăturii dintre contabilitatea managerială și cea financiară, sunt posibile două abordări.

*Prima* prevede realizarea unei astfel de legături prin intermediul conturilor de control, cum ar fi conturile de cheltuieli și de venituri ale contabilității financiare. În cazul unei corespondențe directe a conturilor contabilității de gestiune cu conturile de control ale contabilității financiare poate fi organizat un subsistem contabil integrat (monist, unicircular), orientat spre perfecționarea gestiunii consumurilor. Gruparea datelor pe articole de consumuri, tipurile de producție și centrele de responsabilitate se efectuează prin organizarea corespunzătoare a evidenței analitice în conturile contabilității de gestiune și financiare.

*Cea de-a doua* abordare este orientată spre procesul de producție și vizează perfecționarea calculației costurilor și a controlului asupra consumurilor. Ea prevede utilizarea unor sisteme de conturi ale contabilității manageriale independente de cele ale contabilității financiare. Subsistemul contabilității manageriale organizat în așa caz este autonom (închis). 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. Lista conturilor de gestiune trebuie adaptată în funcție de scopurile urmărite, respectiv: evidențierea fluxului costurilor, determinarea costurilor aferente stocurilor, determinarea veniturilor și a rezultatelor în funcție de activitatea care le generează, efectuarea de previziuni etc.

**Aspectele tehnice** se concentrează asupra mijloacelor tehnice, software, bazelor de date. La nivelul strategiei tehnice contabilitatea managerială este abordată din punctul de vedere al posibilităților tehnologice și al capacităților tehnice disponibile pentru entitate. Procedeele și tehnicile utilizate în contabilitatea managerială se stabilesc în funcție de caracteristicile calitative ale informațiilor solicitate de utilizatori, precum și de particularitățile activității desfășurate. Procedurile contabile vor putea fi automatizate și dezvoltate prin utilizarea tehnologiilor și sistemelor informaționale. Problemele complexe de organizare a contabilității manageriale pot fi soluționate folosind produsele software bazate pe modele de afaceri electronice: modelele de structură organizatorică și funcțională, procesele de afaceri, ciclul de viață al produsului etc.

Considerăm că marea provocare cu care se va confrunta contabilitatea în viitorul apropiat este trecerea la o contabilitate fără hârtie (e-contabilitate), în care evenimentele economice vor fi identificate, măsurate, înregistrare și raportate electronic, fără careva documente imprimare pe hârtie. Sursele de documente tradiționale, cum ar fi comenzile, facturile, cecurile etc., vor fi înlocuite cu mesaje electronice, iar datele contabile (rapoartele manageriale, balanțele de verificare, Cartea Mare, Bilanțul etc.) vor exista doar sub formă de fișiere electronice. Aceasta necesită o bază de date bine pusă la punct, actualizată și structurată, astfel încât să permită accesul rapid al managerilor la informațiile stocate în ea, posibilitatea reconstituirii în orice moment a conținutului registrelor, jurnalelor și a altor documente contabile. Elaborarea fluxului de date comune este justificată din punct de vedere economic, dar trebuie abordată și din punct de vedere practic. Având în vedere tipul entității și procedeele utilizate, uneori se poate recurge la o anumită dublare, astfel încât sistemul elaborat să fie acceptabil și funcțional. În acest sens, o importanță majoră se va acorda politicii de personal care presupune antrenarea în activitatea respectivă a specialiștilor de o înaltă competență profesională.

#### **Bibliografie:**

1. Contabilitate managerială: Ghid practico-didactic / Colectiv de autori: coordonator – Alexandru Nedeșta. - Chișinău: ACAP, 2000.
2. Contabilitate managerială aprofundată / Paul Diaconu, Nadia Albu, Stere Mihai,... - București: Editura Economică, 2003.
3. Oprea C. (coordonator). Contabilitatea de gestiune. - București: Tribuna Economică, 2002.
4. Iacob C., Ionescu I., Goagă D. Contabilitate de gestiune conformă cu practica internațională - Craiova: Universitaria, 2007.
5. Tabără N. Contabilitate și control de gestiune. Studii și cercetări. - Iași: TipoMoldova, 2004.

Prezentat la 28.03.2011