

**CONTABILITATE DE GESTIUNE
&
CONTROL DE GESTIUNE**

Ediția a II-a

Copyright © 2008
Editura Universitară
Director: Vasile Muscalu
B-dul. N. Bălcescu nr. 27-33,
Sector 1 , București
Tel./Fax: 021 – 315.32.47 / 319.67.27
www.editurauniversitara.ro
e-mail: redactia@editurauniversitara.ro

EDITURĂ RECUNOSCUTĂ DE CONSILIUL NAȚIONAL AL CERCETĂRII
ȘTIINȚIFICE DIN ÎNVĂȚĂMÂNTUL SUPERIOR (C.N.C.S.I.S.)

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
Contabilitatea de gestiune și control de gestiune / prof.
univ. dr. Chirața Caraiani, prof. univ. dr. Dumitrana
Mihaela, prof. univ. dr. Cornelia Dascălu, ... - Ed. a
2-a. - București : Editura Universitară, 2008
Bibliogr.
ISBN 978-973-749-458-0

I. Caraiani, Chirața
II. Dumitrana, Mihaela
III. Dascălu, Cornelia

657:658.15

© Toate drepturile asupra acestei lucrări sunt rezervate Editurii Universitare

Distribuție: tel/fax: (021) 315.32.47
(021) 319.67.27
comenzi@editurauniversitara.ro

Coperta: Angelica Badea

ISBN 978-973-749-458-0

Chirața CARAIANI

Mihaela DUMITRANA

Coordonatori

Cornelia DASCĂLU

Camelia I. LUNGU

Daniela A. CALU

Raluca G. GUȘE

Mădălina DUMITRU

Gabriel JINGA

Marcel VULPOI

Iulia JIANU

**CONTABILITATE DE GESTIUNE
&
CONTROL DE GESTIUNE**

Ediția a II-a



EDITURA UNIVERSITARĂ
București, 2008

La realizarea lucrării au contribuit autorii:

Prof. univ. dr. Chirața CARAIANI

Prof. univ. dr. Mihaela DUMITRANA

Prof. univ. dr. Cornelia DASCĂLU

Conf. univ. dr. Daniela A. CALU

Conf. univ. dr. Camelia I. LUNGU

Lect. univ. dr. Mădălina DUMITRU

Lect. univ. dr. Raluca G. GUȘE

Lect.univ. drd. Gabriel JINGA

Lect. univ. dr. Iulia JIANU

Asist. univ. drd. Marcel VULPOI

CUPRINS

ÎN LOC DE PREFAȚĂ	9
-------------------------	---

PARTEA ÎNTÂI CONTABILITATE DE GESTIUNE

Capitolul 1

CADRUL CONCEPTUAL AL CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE	13
1.1 CONTABILITATEA DE GESTIUNE ÎNTRE ISTORIE ȘI ACTUALITATE ...	13
1.2 CONTABILITATEA FINANCIARĂ, CONTABILITATEA DE GESTIUNE ȘI CONTROLUL DE GESTIUNE	22
1.3 ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE	29
1.4 CHELTUIELILE – ELEMENTE CONSTITUTIVE ALE COSTURILOR	31
1.5 COST ȘI ÎNTREPRINDERE	36
1.6 ELEMENTELE COSTULUI	38
1.7 CLASIFICAREA COSTURILOR	40
1.8 METODE DE CALCUL A COSTULUI	49
1.9 SISTEMUL CONTABIL DE ÎNREGISTRARE A COSTURILOR	49
1.10 SISTEM PARACONTABIL PRIVIND COSTURILE	65
1.11 VERIFICAREA CUNOȘTINȚELOR	68

Capitolul 2

CHELTUIELILE INDIRECTE: CONCEPTE ȘI TRATAMENTE	71
INTRODUCERE	71
2.1 CLASIFICAREA CHELTUIELILOR INDIRECTE	73
2.2 TRATAREA CHELTUIELILOR INDIRECTE	74
2.3 METODOLOGIA ȘI PRACTICA REPARTIZĂRII PRIMARE ȘI SECUNDARE	80
2.4 ÎN LOC DE CONCLUZII	85
2.5 CHELTUIELILE INDIRECTE ȘI METODA ABC	90
2.6 IMPUTAREA RAȚIONALĂ A CHELTUIELILOR DE STRUCTURĂ	91
2.7 VERIFICAREA CUNOȘTINȚELOR	96

Capitolul 3

METODE DE CALCULAȚIE A COSTURILOR – METODA PE COMENZI..	99
INTRODUCERE	99
3.1 METODA PE COMENZI	99
3.2 METODA PE CONTRACTE	109
3.3 CONTROLUL COSTURILOR	115
3.4 APLICAȚII ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE.....	118
3.5 VERIFICAREA CUNOȘTINȚELOR	123

Capitolul 4

METODE DE CALCULAȚIE A COSTURILOR – METODA PE FAZE (PROCESE).....	125
4.1 CARACTERIZARE GENERALĂ	125
4.2 PIERDERILE NORMALE ȘI ANORMALE.....	130
4.3 PROFITURI INTERFAZE	133
4.4 PRODUCȚIA ÎN CURS DE EXECUȚIE – PROCEDEUL ECHIVALENȚEI .	139
4.5 PRODUSE SIMULTANE ȘI SUBPRODUSE	144
4.6 VERIFICAREA CUNOȘTINȚELOR	152

Capitolul 5

METODA COSTURILOR VARIABLE (DIRECT-COSTING)	155
INTRODUCERE	155
5.1 METODA COSTURILOR VARIABLE	157
5.2 MODELUL COST – VOLUM – PROFIT	162
5.3 DEZVOLTĂRI ALE METODEI COSTURILOR VARIABLE	179
5.4 ANALIZA DE SENZITIVITATE	190
5.5 CONTABILITATEA COSTURILOR ȘI REZULTATELOR ORGANIZATĂ ÎN SISTEM AUTONOM	200
5.6 APLICAȚII ÎN INSTITUȚII PUBLICE	206
5.7 VERIFICAREA CUNOȘTINȚELOR	208

Capitolul 6

CALCULAȚIA COSTURILOR PE ACTIVITĂȚI – METODA ABC	211
INTRODUCERE	211
6.1 DESCRIEREA METODEI ABC	213
6.2 EXEMPLIFICAREA METODEI ABC	222
6.3 CONCLUZII GENERALE.....	227
6.4 VERIFICAREA CUNOȘTINȚELOR	230

**PARTEA A DOUA
CONTROL DE GESTIUNE**

Capitolul 7

FUNDAMENTE ALE CONTROLULUI DE GESTIUNE	233
7.1 ABORDĂRI CONCEPTUALE ALE CONTROLULUI DE GESTIUNE	233
7.2 RELAȚIA CONTROL – GESTIUNE	238
7.3 ORGANIZAREA ÎNTREPRINDERII ȘI CONTROLULUI DE GESTIUNE...	240
7.4 STRATEGIE – PERFORMANȚĂ – CONTROL DE GESTIUNE	245
7.5 PRINCIPIILE ȘI ROLUL CONTROLULUI DE GESTIUNE	247
7.6 VERIFICAREA CUNOȘTIINȚELOR	250

Capitolul 8

GESTIUNEA BUGETARĂ ȘI CONTROLUL BUGETAR	251
INTRODUCERE	251
8.1 PRINCIPIILE MODELĂRII REȚELEI DE BUGETE	254
8.2 SISTEMUL DE BUGETE ȘI POLITICILE DE ÎNTREPRINDERE	256
8.3 BUGETUL MASTER	259
8.4 TEHNICI CANTITATIVE DE BUGETARE	293
8.5 VERIFICAREA CUNOȘTIINȚELOR	313

Capitolul 9

METODA COSTURILOR STANDARD	315
9.1 MOTIVAȚII, CONCEPT, ELEMENTE	315
9.2 CALCULAȚIA STANDARD ȘI COSTUL STANDARD	317
9.3 ELABORAREA CALCULAȚIILOR STANDARD	318
9.4 STABILIREA ABATERILOR	324
9.5 ANALIZA ȘI RAPORTAREA ABATERILOR	346
9.6 VERIFICAREA CUNOȘTIINȚELOR	353

Capitolul 10

CALCULAȚIA COSTURILOR ȚINTĂ – METODA TC	355
INTRODUCERE	355
10.1 DESCRIEREA METODEI TC	355
10.2 CONTROLLINGUL COSTURILOR ȚINTĂ	358
10.3 EXEMPLIFICAREA METODEI TC	359
10.4 VERIFICAREA CUNOȘTIINȚELOR	361

Capitolul 11

PREȚURILE DE CESIUNE INTERNĂ	363
INTRODUCERE	363
11.1. OBIECTIVELE URMĂRITE PRIN PREȚUL DE CESIUNE	365

11.2. PRINCIPII DE BAZĂ	365
11.3. METODE DE STABILIRE A PREȚULUI DE CESIUNE INTERNĂ	367
11.4. PREȚUL DE CESIUNE INTERNĂ ȘI COSTUL DE OPORTUNITATE	374
11.5. VERIFICAREA CUNOȘTINȚELOR	379
Capitolul 12	
MEDIUL DE OPERARE ÎN TIMP REAL – METODA JIT	381
INTRODUCERE	381
12.1 SISTEMUL OPERAȚIONAL JIT	382
12.2 METODA KANBAN	387
12.3 ÎN LOC DE CONCLUZII	388
12.4 VERIFICAREA CUNOȘTINȚELOR	389
Capitolul 13	
SITUAȚII DE MONITORIZARE ȘI RAPORTARE A PERFORMANȚEI	391
13.1 MĂSURAREA ȘI CONTROLUL PERFORMANȚEI	391
13.2 TABLOUL DE BORD	391
13.3 REPORTINGUL	408
13.4 BALANȚA SCORECARD (BALANCED SCORECARD)	409
13.5 BSC VERSUS TB	413
13.6 VERIFICAREA CUNOȘTINȚELOR	416
BIBLIOGRAFIE	419

ÎN LOC DE PREFAȚĂ

Contabilitate de gestiune & Control de gestiune iată o lucrare monografică, dar și de cercetare științifică, care așează calculația costurilor și gestiunea performanței întreprinderii între ceea ce este și ceea ce trebuie să fie și ceea ce nu este. Trebuie să ai priceperea realității căutate pentru a construi un model în măsură să pună în evidență mecanismele măsurării și deciziei prin costuri, iar pe această bază conducerea eficientă a activităților consumatoare de resurse și producătoare de rezultate.

Elementele științifice cu valoare teoretică și didactică ce personalizează lucrarea sunt: prezentarea pentru prima dată a unui cadru conceptual al contabilității de gestiune; fundamente ale controlului de gestiune; nevoia de clasificare și ierarhie în tipologia costurilor; sistemele de calculație a costurilor; tensionarea costurilor prin rețeaua de bugete versus controlul bugetar; metoda costurilor standard și evaluarea performanțelor; pro domo pentru calculația costurilor pe activități; frământarea și stăpânirea costurilor prin target-costing; prețurile de cesiune internă ca instrument al managementului controlabil în interesul întreprinderii; rapoartele financiare folosite în monitorizarea și controlul de gestiune selectiv și corectiv.

Toate aceste structuri sunt în măsură să definească și să acopere ceea ce este contabilitatea de gestiune și controlul de gestiune, sunt inteligibile, logice, riguroase, semnificative și funcționale în peisajul pregătirii universitare a studenților. Exigența analizelor efectuate în lucrare invită la reflecție, nuanță și la îndemnul de a ne apleca, cu toată atenția asupra ceea ce este calculație de costuri și control de gestiune.

Cartea astfel elaborată răspunde atât funcției formative, instructive a învățământului economic, înarmându-i pe studenți cu cunoștințele de bază din domeniul contabilității, cât și funcției educative, cultivând la studenți simțul gospodăririi eficiente și performante a valorilor economice, al cunoașterii și al controlului rezultatelor de la nivelul oricărei structuri organizatorice la care se ține aceasta.

Lucrarea, așa cum bine stă unui curs universitar, beneficiază de coerență, motivație, o expresie elegantă și plăcută pentru studiu, precum și de o invitație pentru lector de a intra în dialog cu zestrea de cunoștințe oferită de carte în contextul cărții, eventual, pentru a deveni virtuali coautori. În tot ceea ce exprimă domnește echilibrul, respectul față de tot ceea ce au obiectivat în plan științific alți autori și trăsătura cea mai importantă este ansamblul.

Fondul de idei circumscris în conținutul lucrării se adresează tuturor studenților din învățământul economic, precum și din alte forme de învățământ care prin programele lor de studiu se apleacă și asupra contabilității. Manualul poate fi consultat în egală măsură și fără răgaz de către toți administratorii de întreprinderi, precum și de toți profesioniștii în domeniul contabilității. Pentru cei 60.000 de experți și contabili autorizau, cartea poate fi socotită suport teoretic pentru perfecționarea continuă, menținerea și dezvoltarea profesiei de contabil. Și pentru ca aprecierea noastră să se termine cu zâmbetul pe buze, cartea îmi oferă posibilitatea de a vă spune: ***„luați din ea cât puteți și apoi să vă întrebați cum să fim eficienți și abili în contabilitatea de gestiune și controlul de gestiune”***.

Prof. univ. dr. Mihai RISTEA

PARTEA ÎNTÂI
CONTABILITATE DE GESTIUNE

Capitolul 1

CADRUL CONCEPTUAL AL CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE

1.1 CONTABILITATEA DE GESTIUNE ÎNTRE ISTORIE ȘI ACTUALITATE

Recursul la istorie în vederea explicării unor fenomene sau evenimente presupune de cele mai multe ori o analiză de tip cauză-efect. În ceea ce privește contabilitatea de gestiune, o parte a cercetătorilor împărtășesc opinia exprimată de Littleton (1933, pag. 32), potrivit căreia „contabilitatea de gestiune... este una din multiplele consecințe ale revoluției industriale”. Studii mai recente – Fleischman și Parker (1991), Prieto-Morena și Begona (2001), Gutiérrez (2005) – au încercat să demonstreze, pornind în special de la cercetarea arhivelor întreprinderilor, existența anterioară a unei contabilități de gestiune și a unor tehnici de control a costurilor destul de bine puse la punct. Aspectele pe care le vom puncta în cele ce urmează vizează două axe: cea internațională, bazată în principal pe documentări la nivelul arhivelor întreprinderilor ale căror rezultate au fost prezentate în literatura de specialitate, respectiv axa națională, bazată în exclusivitate pe cercetarea literaturii de specialitate (în cazul României, nu au fost întreprinse până în momentul de față cercetări la nivelul arhivelor întreprinderilor ale căror rezultate să fie publicate).

Geneză și evoluție privind contabilitatea de gestiune în plan internațional

La nivel internațional au avut loc diverse cercetări bazate atât pe popularizările teoretice ale diverselor metodologii de calcul al costurilor cât și pe informații stocate în arhivele unor întreprinderi.

S-a remarcat în lucrările de specialitate că marile exploatații agricole au anticipat, prin metodele de gestiune specifice, fenomenele industriale. Se estimează, de asemenea, că exista o contabilitate a costurilor din Egiptul Antic, anul 3000 î.H., pentru a determina impozite echitabile aplicate recoltelor.

Importanța cunoașterii costurilor a fost sesizată de familia de Medici care deținea și o întreprindere producătoare de textile. P. Garner (1947) și M. Chatfield (1971)

prezintă mecanismul utilizat, încă din anul 1431 (dar ajuns la maturitate abia prin 1530), pentru reflectarea procesului de producție. Astfel, cu mai mult de jumătate de secol înainte de popularizarea partidei duble de către Luca Paciolo, erau efectuate înregistrări separate pentru fiecare element de cost implicat în procesul de producție. În acest sens, era utilizat un cont numit „Stofa produsă și vândută”, pentru fiecare tip de stofă. Sumele trecute în partea de debit, reprezentau: (1) valoarea lânii achiziționate, (2) valoarea vopselelor utilizate și (3) valoarea altor plăți făcute în vederea prelucrării (salarii, combustibil, darace, mașini de țesut, etc.).

P. Garner (1947) este de părere că primul pas semnificativ în domeniul contabilității costurilor a fost făcut în Anglia, în timpul domniei lui Henry al VII-lea (1485-1509), atunci când un număr mare de producători de stoffe, refractari la restricțiile impuse de breasla din care făceau parte, s-au mutat de la orașe la sate, formând comunități industriale și încercând să-și distribuie produsele pe alte canale decât cele impuse de breasla respectivă. Dacă inițial problema costurilor nu era un aspect foarte important, noua situație a generat creșterea concurenței atât față de breasla respectivă, cât și între producători.

Un alt exemplu relevant în ce privește evidențierea elementelor de cost este prezentat de P. Garner (1947) și M. Chatfield (1971) și vizează modul în care o familie importantă din Europa Centrală, familia Fugger, deținea în anul 1577 informații despre costurile înregistrate la una din minele deținute. În acest caz, costurile materiale și salariale erau reflectate într-un cont numit „Mină și topitorie”, iar cheltuielile de transport și alte cheltuieli erau evidențiate separat. Totuși, nu există nici o dovadă că aceste conturi erau utilizate pentru determinarea unui „cost de producție” sau a unui „cost primar”.

Tot din secolul al XVI-lea există informații furnizate de P. Garner (1947) și M. Chatfield (1971) cu privire la un atelier de tipărit deținut de Christopher Plantin. Acesta utiliza câte un cont separat pentru fiecare carte primită în vederea publicării. În debitul contului respectiv erau recunoscute următoarele elemente: hârtia utilizată, salariile plătite și alte costuri aferente tipăririi. În momentul finalizării cărții, avea loc un transfer al valorii cărții respective din contul unde fusese recunoscută inițial într-un cont numit „Cărți deținute în stoc”.

Un alt exemplu privind încercările de reflectare cât mai exactă a costurilor de producție este prezentat de Prieto-Moreno și M. Begona (2001) care, pornind de la studiul arhivelor întreprinderii *The Royal Textile factory of Ezcaray* din perioada 1760-1800, constată că nu există explicații cu privire la tehnicile de calcul a costurilor utilizate, ci doar informații cu privire la elementele incluse în cost: costul lânii, al materialelor auxiliare și al salariilor directe aferente fiecărei operații. Un aspect de noutate îl reprezintă faptul că, pe lângă elementele prezentate anterior, erau luate în calcul și cheltuielile indirecte, în sensul că fiecărui produs îi era alocată o fracțiune din valoarea cheltuielilor administrative, respectiv de desfacere. Tot în acest caz se constată întocmirea unui buget în

vederea contractării unui împrumut de la „Coroana” Spaniei pentru ca întreprinderea să își poată continua activitatea.

Totuși, informațiile prezentate anterior (cu excepția întreprinderii din Spania), relative la costurile înregistrate de diverse entități, erau primare, într-o formă mai mult sau mai puțin brută. Th. Johnson (1981, pag. 511) apreciază că „prima formă modernă de organizare a unei întreprinderi care a necesitat informații contabile interne în vederea luării deciziilor și exercitării controlului a fost înregistrată în jurul anului 1800 în cazul întreprinderilor de textile din Anglia și SUA, al căror proces tehnologic fusese mecanizat”. În cazul acestor întreprinderi, au început să fie *utilizate conturi de costuri pentru a stabili costurile salariale directe și costurile indirecte necesare transformării materiilor prime în produse finite*. În acest sens, G. Giroux, pe www.acct.tamu.edu/giroux/history.html, prezintă cazul fabricii Lyman, care la începutul secolului al XIX - lea includea în costul de achiziție al materialelor transportul și asigurarea acestora și utiliza, în vederea recunoașterii acestora ca și cheltuieli, metoda FIFO. Cheltuielile cu salariile muncitorilor erau recunoscute zilnic, proporțional cu timpul alocat de muncitori fiecărui proces. Cheltuielile indirecte erau repartizate în funcție de criterii multiple, spre exemplu suprafața sau cantitatea de materiale, și erau tratate ca fiind cheltuieli ale perioadei. Astfel, costurile de producție unitare calculate inițial erau costuri primare (materii prime și salarii directe), cheltuielile indirecte nefiind incluse. Un alt exemplu prezentat de același autor, indică utilizarea unui sistem de calcul al costurilor și în domeniul căilor ferate. Astfel, este semnalat calculul pentru prima dată a costului pentru o tonă pe parcursul unei mile, indicator ce lua în calcul atât cheltuielile de întreținere, cât și pe cele indirecte.

Deși, mecanismul de determinare a costurilor nu a fost în exclusivitate un fenomen „made in USA”, întreprinderile din această țară au constituit „laboratoare” în care au fost concepute și/sau puse la punct numeroase metode de calcul a costului de producție. Astfel, Carnegie, Du Pont, Rockefeller și alții au utilizat tehnici de contabilitatea costurilor pentru a putea avea controlul asupra holding-urilor deținute - G. Giroux.

Un pas important în evoluția contabilității costurilor, semnalat de același autor, îl reprezintă cazul întreprinderii lui Carnegie, vândută ulterior lui Morgan. Sistemul contabil utilizat în cadrul acestei întreprinderi era bazat în mare măsură pe utilizarea informațiilor privind costurile. Astfel, pentru fiecare departament era întocmit lunar un *raport al costurilor, bazat în principal pe costurile primare*. Acest raport era utilizat atât pentru verificarea modului de utilizare a materiilor prime și evaluarea progreselor potențiale cât și pentru estimarea prețurilor de vânzare. Informațiile relative la costuri erau folosite atât pentru comparații interne (de la o perioadă de gestiune la alta), cât și pentru comparații cu costurile concurenței, atunci când astfel de informații erau disponibile. Cazul Carnegie este reprezentativ pentru gestiunea unei întreprinderi în funcție de costuri, cercetătorii din domeniul istoriei contabilității – Kross and Gilbert (1972), citați de Th.

Johnson (1981, pag 515) – observând că acesta „a transformat în fetiș utilizarea situațiilor cu privire la costuri, în procesul de gestionare a colosului său industrial din domeniul oțelului, între anii 1872 și 1902”.

Procesul de determinare a costurilor interne, numit *conversia materiilor prime în produse finite*, era răspândit la sfârșitul secolului al XIX-lea în majoritatea fabricilor din umătoarele domenii: prelucrarea metalelor, petrol, întreprinderi constructoare de mașini, industria alimentară, industria chimică etc. – Chandler (1977), citat de Th. Johnson (1981, pag. 514).

Un pas înainte în perfecționarea contabilității costurilor a avut loc după anul 1880, ca urmare a introducerii „managementului științific” - G. Giroux. Principalul aspect era reprezentat de faptul că inginerii au studiat și determinat în mod „științific” standarde pentru cantitatea de materiale și timpul de lucru necesare obținerii unei unități de produs finit. Astfel, *costul standard* a devenit o modalitate semnificativă de măsurare a eficienței. Un nume important în această perioadă este cel al lui Frederick Taylor, care s-a concentrat asupra identificării celor mai bune căi de utilizare a forței de muncă și a utilajelor, în vederea minimizării costurilor. Mecanismul utilizat era următorul: costurile actuale erau comparate cu cele standard pentru a determina performanțele. Variațiile dintre cele două valori ale costurilor erau analizate în vederea determinării unor potențiale corecții. Evaluarea și alocarea costurilor indirecte se făcea în concordanță cu principiile managementului științific.

Practica a precedat teoria cu un decalaj în timp diferit de la o țară la alta. Astfel, se pare că în Franța au apărut primele cărți de contabilitate de gestiune înaintea Marii Britanii, unde M. Nikitin (1992) plasează primul manual în 1885.

O altă întreprindere ce s-a remarcat prin organizarea unei contabilități a costurilor a fost Du Pont Powder Company, lider în utilizarea unui „sistem de contabilitate centralizat cu descentralizarea responsabilităților” pentru controlul unor fabrici dispersate. Începând cu anul 1903 sunt remarcate noi valențe informaționale necesare luării deciziilor. Astfel, contabilii acestei întreprinderi au dezvoltat indicatorul rata remunerării capitalului (ROI), ca un mijloc eficient de măsurare a performanțelor. Un alt aspect de noutate, semnalat de cercetări din domeniul istoriei contabilității (G. Giroux), este utilizarea unor rapoarte zilnice cu privire la consumul de materiale în vederea întocmirii înregistrărilor contabile lunare pentru întreaga activitate a întreprinderii.

Întocmirea unor bugete flexibile este considerată o invenție a contabililor de la General Motors – G. Giroux. Procesul bugetării flexibile presupune compararea valorilor efective cu cele bugetate atât pentru produse cât și pentru vânzări. *Calculația costurilor avea la bază delimitarea costurilor fixe și variabile*, deși valoarea costurilor fixe era dificil de estimat.

Făcând o apreciere de ansamblu asupra mecanismelor contabilității manageriale, doi cercetători americani, Johnson și Kaplan (1987), citați de G. Giroux, apreciază că „până în anul 1925, întreprinderile industriale din America

au dezvoltat practic fiecare procedeu de contabilitate managerială cunoscut astăzi”.

Un caz aparte privind contabilitatea costurilor este reprezentat de Germania. Aici, ideile americane în materie de calcul al costurilor nu au percutat în proporție de 100%, contabilitatea costurilor fiind organizată printr-o metodă originală. După terminarea celui de al doilea Război Mondial, un cercetător german, H. G. Plaut, a dezvoltat o nouă metodă de contabilizare a costurilor, numită *Grenzplankostenrechnung* (GPK) – Contabilitatea și planificarea costurilor analitice în mod flexibil. Potrivit lui P. Sharman (2003, pag. 8) metoda este aplicată și în prezent cu succes în întreprinderi din Germania și Austria.

La jumătatea secolului al XX-lea, ca și în cazul Germaniei, preocupările cercetătorilor în domeniul contabilității costurilor s-au focalizat asupra creării unor reglementări generale privind contabilitatea costurilor prin crearea unor comitete ce aveau drept scop stabilirea unor principii generale cu privire la contabilitatea costurilor: Germania – 1939, SUA – 1951.

Repere privind apariția și evoluția contabilității de gestiune în România

1. Momente în evoluția contabilității de gestiune, anterioare anului 1949¹

Literatura contabilă a apărut în România în anul 1837, odată cu *Pravila comercială*, traducere din limba germană făcută de E. I. Nichifor. Până în secolul al XX-lea, scrierile contabile se rezumă doar la prezentarea unor tehnici de contabilizare a tranzacțiilor, nefiind descrise și aspecte de calcul a costurilor. În opinia profesorului I. N. Evian (1947, pag. 6) „prima operă științifică românească asupra costurilor industriale” este reprezentată de teza de doctorat *Costurile industriale și calculația lor* (1940), elaborată de un doctorand al acestuia, dr. I. Tarția. Ca urmare a cercetărilor întreprinse cu privire la literatura contabilă a vremii s-a constatat că nu sunt foarte multe materiale scrise care să trateze în mod explicit subiectul calculației costurilor. Potrivit informațiilor deținute, în afară de lucrarea amintită anterior, au existat atât lucrări centrate pe aspectele legate de calculul costurilor (I. N. Evian - *Contabilitate industrială*) cât și lucrări ce tratau acest aspect în mod colateral: D. Borcea – *Contabilitatea industrială și planul de conturi*, M. Mihăilescu - *Despre contabilitatea fabricilor de hârtie*, C. Purcărete - *Amortizările contabile și amortizările de calculație* etc.

Deplasarea accentului de pe urmărirea în exclusivitate a utilizării partidei duble are drept efect faptul că „sfera contabilității se lărgeste; sistemului de înregistrări contabile se adaugă *socoteala costurilor, socotelile statistice și socoteala preliminară cu ajutorul bugetului*” - I. N. Evian (1947, pag. 62). Cauza acestei redirectionări este explicată de același autor (1947, pag. 64) prin faptul că „îndată ce întreprinderile au crescut în dimensiuni, investind capitaluri uriașe ... și îndată ce

concurența și mijloacele ei de manifestare pe piața internațională au crescut și s-au intensificat, singura armă de apărare ... ce a rămas întreprinderilor a fost scăderea costurilor de producție. ... Ori, numai cu ajutorul bugetului, calculului costurilor și statisticeii se dă întreprinderilor mari posibilitatea unei conduceri raționale”. Aceste afirmații au la bază evoluția înregistrată la nivel internațional în ceea ce privește aspectele de calcul al costurilor.

Având în vedere conectarea autorilor vremii la fluxul de idei existent în Europa, situația existentă la nivel internațional s-a reflectat și în „laboratoarele” cercetării contabile din România, atât la nivel teoretic, cât și practic. În acest sens, un merit aparte în domeniul prezentării calculului costurilor industriale și al modalității de elaborare a bugetelor l-a avut profesorul I. N. Evian, prin lucrarea sa *Contabilitatea industrială* (1947), în cadrul căreia este realizată o radiografie a procedeelelor de repartizare a cheltuielilor (procedeul diviziunii: metoda simplă prin diviziune, metoda prin diviziune cu ajutorul cifrelor de echivalență, metoda de repartizare cu ajutorul secțiilor și sectoarelor de costuri; procedeul suplimentării: metoda simplă, metoda repartizării prin diferențiere; metoda repartizării cu ajutorul secțiilor și sectoarelor de costuri), este prezentat sistemul dublei înregistrări în conturi precum și algoritmul întocmirii bugetelor (bugetul vânzărilor, bugetul producției, bugetul de aprovizionare, bugetul costurilor, bugetul investițiilor, bugetul financiar, bugetul general al întreprinderii).

În cadrul încercărilor de normalizare a contabilității, existente în prima jumătate a secolului al XX-lea, s-a ridicat și problema particularizării contabilității în funcție de ramurile de activitate economică. Din punct de vedere al calculației costurilor, ramura care a ridicat cele mai semnificative probleme este industria. În ceea ce privește contabilitatea în industrie, exista opinia potrivit căreia aceasta „se subdivide în două ramuri principale²: contabilitatea centrală și contabilitatea exploatații. Contabilitatea centrală se ocupă cu înregistrarea operațiunilor rezultate din relațiile externe, iar contabilitatea exploatații urmărește procesul de fabricație din interiorul întreprinderii” - D. Borcea (1943, pag. 5-6).

Deși în literatura contabilă existentă în acea perioadă remarcăm delimitarea la nivel formal a „două contabilități”, în fapt nu exista un sistem contabil dualist, ci unul monist. În acest sens, I. N. Evian (1947, pag. 61) afirma că: „această separație nu trebuie înțeleasă în sensul că cele două feluri de înregistrări urmează să fie cu desăvârșire separate una de alta, fără să aibă vreo legătură între ele. Dimpotrivă, înregistrarea exploatații trebuie să deașeze în înregistrarea financiară și aceasta din urmă în înregistrarea exploatații”. Pe lângă acest aspect, remarcăm că erau definite și funcțiunile întreprinderii: „aprovizionare, producție, desfacere, administrație”.

Un alt aspect semnalat în literatura vremii este de natură conceptuală: distincția făcută între noțiunea de cheltuială (numită de I. N. Evian consumație) și cea de cost. Astfel, având la bază diferențierea făcută de E. Schmalenbach, I. N. Evian

(1947: 49) prezintă în mod schematic raportul dintre cheltuieli (consumațiuni) și costuri, astfel:

Calculul rezultatelor (dubla înregistrare):	Consumațiuni periodice neutre	Costuri și totodată consumațiuni periodice	
Calcularea costurilor:		Consumațiuni periodice și totodată costuri	Costuri adiționale (suplimentare)

În cadrul *consumațiunilor periodice neutre* erau încadrate amortizările „exagerate” (cazul în care amortizarea contabilă era mai mare decât deprecierea reală), cheltuielile fără legătură cu exploatarea (donații în scopuri politice sau alte scopuri fără legătură cu activitatea de exploatare, pierderi cauzate de un incendiu), etc. În sens contrar, *costurile adiționale* includ, spre exemplu, amortizările contabile insuficiente.

Pornind de la acest aspect teoretic trebuie să remarcăm că existau două categorii de amortizare, numite *amortizări contabile*, respectiv *amortizări calculative*. Dacă *amortizarea contabilă* > *amortizarea calculativă*, în contabilitate era înregistrată o amortizare specială (consumațiune periodică neutră sau cheltuială neutră). Atât amortizările contabile cât și cele calculative puteau fi normale (ordinare), respectiv speciale (extraordinare). La înregistrarea unei amortizări speciale sau extraordinare se proceda atunci când din motive speciale valoarea contabilă a instalației nu mai corespundea cu valoarea reală (de exemplu prețul pe piață era mai mic decât valoarea contabilă) sau când o parte din instalații au fost scoase din funcțiune). În aceeași categorie se încadrau amortizările făcute peste cele normale ca urmare a unei conduceri mai prevăzătoare sau din motive legate de politica de bilanț a întreprinderii. Acestea nu erau incluse în costul de producție. Cu privire la această problemă, C. Purcărete (1943, pag. 21) afirmă că: „amortizările normale sunt încadrate totdeauna în valoarea de cost, iar amortizările speciale sau extraordinare *sunt încadrate în prețul de vânzare*”. În ceea ce privește modul în care era calculat prețul de vânzare, I. N. Evian (1947, pag. 98) precizează următoarele: „adăugând la acestea [valoarea costurilor proprii ale produsului finit – n. a.] *beneficiul legal*, se obține prețul net de vânzare”. Cu privire la acest ultim aspect remarcăm că în perioada actuală prețul de vânzare este stabilit de cererea și oferta existente pe piață, rolul decidenților din întreprinderi fiind acela de a optimiza funcție și de aceste variabile, valoarea costului de producție.

Remarcăm că în prima jumătate a secolului al XX-lea și în România exista atât la nivel teoretic cât și practic delimitarea calculației costurilor în antecalcul și postcalcul: „o împărțire generală a calculației costurilor din punct de vedere al timpului când se face, adoptată demult de doctrină și practică este antecalculația și postcalculația” – D. Borcea (1943, pag. 66). Diferențele dintre estimările realizate

prin intermediul antecalculației și costurile efective stabilite în urma postcalculului se înregistrau în conturile de diferențe. Erau cunoscute două metode de repartizare a costurilor: prin împărțire sau prin adăugire.

*Metoda prin împărțire*³ se aplica de regulă în cazul întreprinderilor cu producție uniformă. Caracteristica generală este aceea că suma costurilor se împarte la cantitatea bunurilor produse într-o anumită perioadă de timp.

Metoda prin adăugire presupune o organizare mai laborioasă a procesului de calculație a costurilor, trebuind să existe o *Foaie de repartizare a costurilor*, ce trebuie să cuprindă toate categoriile de costuri și repartizarea acestora pe sectoare, comenzi, produse etc. Această operațiune era cunoscută sub denumirea de „imputare” a costurilor asupra titularilor [purtătorilor – n.a.] de costuri care sunt comenzile, produsele etc. În vederea repartizării acestor costuri, fiecare întreprindere trebuie să își stabilească un criteriu de împărțire. În acest sens, M. Manolache (1946, pag. 18) aprecia următoarele: „unii fac această împărțire funcțional, adică după următoarele activități întâlnite în întreprindere: cumpărare, depozitare, fabricație, administrație și vânzare. Alții țin seama pentru a face această împărțire de punctul de vedere tehnologic al produselor principale. Fiecare cont va avea însă subconturi, care reprezintă operațiile fiecărei faze de fabricație.”

Privind retrospectiv, putem remarca faptul că, în ceea ce privește calculația costurilor, cele mai multe din informațiile existente în acea perioadă se regăsesc și în prezent în cadrul cursurilor universitare. O diferență majoră o reprezintă modul în care sunt organizate circuitele de înregistrare în contabilitate, având în vedere existența în perioada actuală a unui sistem de contabilitate dualist.

2. Aspecte privind contabilitatea de gestiune în perioada 1949-1989

Adaptarea mecanismelor economice la modelul socialist a generat modificări și în planul contabilității, implicit în cel al contabilității de gestiune, atât de ordin obiectiv cât și subiectiv. Partea obiectivă era reprezentată de o nouă modalitate de organizare economică, iar partea subiectivă se referă la modul în care a avut loc „reșezarea valorilor” (au avut loc numeroase epurări pe criterii politice). În acest sens, amintim cazul profesorului I. N. Evian înlăturat din învățământ în anul 1948, a cărui lucrare de „contabilitate industrială” prezenta totuși o serie de elemente în măsură să asigure pasajul spre noul mecanism economic. S-a preferat însă traducerea directă a lucrărilor unor autori sovietici în detrimentul celor autohtone. Un element de particularitate pentru această perioadă, îl reprezintă faptul că în domeniul calculației costurilor se opera cu conceptul de *cost complet*, determinat astfel (C. Olaru, 1977, pag. 38):