

## **SPRE O CONTABILITATE DE GESTIUNE PREVIZIONALĂ ȘI OPERATIVĂ**

**Drd.Aurelia GRIGORE**

E-mail: aurelia\_grgr@yahoo.com  
Universitatea Valahia din Targoviste

**Dr.Mariana RADU**

E-mail: meryradu@yahoo.com  
Universitatea Valahia din Targoviste

### **Abstract:**

*Conducerea științifică în întreprinderea modernă este o conducere previzională, bazată pe un program, în care deciziile sunt fundamentate științific. Receptarea în timp util a informațiilor de către organele de conducere pentru a putea acționa „din mers” trebuie să constituie o premisă pentru orice întreprindere. Orice informație care nu servește la timp se perimează, își pierde valoarea de întrebuințare, iar conducerea poate fi lipsită de un element indispensabil pentru atingerea obiectivelor sale.*

*Pentru dezvoltarea laturii previzionale a contabilității de gestiune și pentru furnizarea cu operativitate de informații referitoare la costurile de producție, se impune promovarea unei metode de calculație bazată pe costuri prestabilite. Scopul prezentei lucrări îl constituie identificarea limitelor sistemului clasic de contabilitate de gestiune, precum și necesitatea perfecționării calculației costurilor prin aplicarea metodei standard cost, în varianta standard cost unic, în scopul creșterii valorii informațiilor furnizate managementului întreprinderilor. Apărută în S.U.A. la începutul secolului al XX-lea sub denumirea de „sistemul costurilor estimative”, metoda asigură informațiilor cu privire la costurile de producție un caracter previzional și funcțional.*

*Prin aplicarea metodei standard cost unic se înlătură neajunsurile actualelor metode de calculație a costurilor, date fiind avantajele pe care le oferă din punctul de vedere al operativității informațiilor furnizate cu privire la abaterile ivite în procesul de producție și al simplificării lucrărilor de calculație a costurilor. Cu ajutorul standardelor, costurile devin parte integrantă a sistemului de indicatori, pe baza căruia este organizată și condusă activitatea întreprinderii. Urmărirea operativă a abaterilor pe fiecare articol de calculați și pe cauze, la nivelul fiecărui sector de activitate, se realizează cu ajutorul unor situații de evidență a abaterilor. Se poate efectua astfel un control operativ asupra eficienței cheltuielilor de producție și asupra cauzelor care au condus la abaterile respective, putându-se lua decizii de reducere a costurilor de producție.*

**Cuvinte cheie:** cost standard, abateri, operativitate, previziune

**Clasificare JEL:** M410

### **Introducere**

În practica și teoria calculației costurilor se pune tot mai des întrebarea dacă metodele actuale de contabilitate de gestiune pot fi folosite cu succes pentru a motiva activitatea și comportamentul firmelor pe piață și pentru a face afacerea profitabilă. În momentul de față marea majoritate a întreprinderilor din România calculează pentru produsele obținute costul complet după metodele de tip plan efectiv luate drept moștenire de la sistemul centralizat de planificare și impuse de regimul comunist începând cu anul 1951, respectiv metoda globală, metoda pe comenzi și metoda pe faze. Și după 1990 aceste metode continuă să se aplice, chiar dacă nu mai răspund astăzi necesităților manageriale contemporane, ele prezentând o serie de neajunsuri care influențează calitatea informațiilor cu privire la costul pe produs, responsabilitățile și controlul operativ al costurilor de producție.

#### **1. Limitele actualului sistem de calculație a costurilor**

Metodele clasice sunt orientate spre trecut, oferind informații referitoare la perioadele anterioare de gestiune, fără a se da o mare atenție previziunilor. Costul complet efectiv al produselor este obținut cu întârziere, după ce întreg procesul de producție s-a finalizat și s-au centralizat toate cheltuielile legate de desfășurarea acestuia (la 20-25 zile după încheierea perioadei de gestiune), imprimându-se un pronunțat caracter istoric informațiilor furnizate, fapt ce face posibilă utilizarea acestora doar pentru viitor. Caracterul istoric al informațiilor furnizate de aceste metode face ca reglarea procesului de producție să nu poată fi făcută operativ în desfășurarea lui, și ca atare, rolul lor în fundamentarea deciziilor pe termen scurt este foarte scăzut. Atunci când o decizie bazată pe costuri trebuie luată înaintea încheierii procesului de producție, este posibil ca informațiile oferite de metodele în cauză să nu fie oportune, devenind tardive. În practica economică însă, tocmai aceste decizii sunt cele mai numeroase, de modul cum acestea sunt fundamentate depinde direct eficiența activității desfășurate. Astfel, informațiile furnizate de aceste metode pot fi folosite în procesul de conducere pe termen lung, procesele de producție la care acestea se referă fiind deja încheiate.

Prin folosirea metodelor de calculație globală, pe comenzi, pe faze, apar dificultăți în aprecierea eficienței economice, deoarece costurile complete efective sunt lipsite de comparabilitate datorită modificărilor factorilor de influență a costurilor, iar informațiile perioadelor trecute pot conține ele însele elemente de ineficiență economică. De aceea, orice întreprindere ar trebui să calculeze costuri pentru producția sa folosind metode previzionale, semnalând la timp cauzele care conduc la depășiri de costuri și dând posibilitatea luării de măsuri corective.

O altă limită a sistemului actual de contabilitate de gestiune este și faptul că nu ține seama de variația cheltuielilor față de modificarea volumului de activitate. Aceste metode, fiind orientate cu precădere către calculul costului unitar integral, pun accentul în mod deosebit pe gruparea cheltuielilor de producție și desfacere în directe și indirecte, ceea ce nu permite o analiză a acestora în raport de volumul

producției. Din punct de vedere economic însă, costurile sunt analizate în corelație cu volumul producției, ceea ce impune folosirea în calculația acestora a grupării cheltuielilor de producție și desfacere în variabile și fixe. Lipsa clasificării cheltuielilor în variabile și fixe stă la baza deciziilor eronate care se iau pe baza costurilor complete.

Informațiile oferite de metodele clasice de calculație pierd din relevanța lor datorită ponderii tot mai mari a cheltuielilor indirecte în totalul cheltuielilor întreprinderii și a costului ridicat de colectare și tratare a informațiilor. De asemenea, durata de culegere și tratare a tuturor datelor privind costurile complete determină obținerea de informații care pierd din actualitatea pretinsă de utilizator. Și controlul cheltuielilor este foarte greu de realizat prin împărțirea în cheltuieli directe și indirecte. El poate fi facilitat dacă se realizează delimitarea acestora în fixe și variabile. Aprecierea rentabilității produselor pe baza relației preț – cost complet nu este relevantă în programarea structurală a producției și aceasta deoarece costurile complete nu sunt proporționale cu volumul producției obținute, ci numai o parte a acestora. Pentru o planificare corectă a programului de producție este necesară diferențierea cheltuielilor în fixe și variabile.

Metodele de calculație menționate, integrându-se în categoria metodelor pe purtători, implică în mod obligatoriu elaborarea a două rânduri de calculații privind determinarea costului de producție: antecalculațiile și calculațiile privind costurile efective. Emiterea anticipată a unui rând de documente privind consumurile de materii prime, materiale directe, semifabricate proprii sau cumpărate, manoperă directă etc., precum și deschiderea în postcalcul a fișelor și situațiilor analitice pentru urmărirea cheltuielilor de producție, presupune un volum mare de muncă pentru asigurarea unui flux informațional cât mai rațional organizat.

În cadrul metodei pe comenzi, în antecalcul se determină costul unitar la nivel de produs, pe când în postcalcul la nivel de comandă și numai după încheierea comenzii se determină costul unitar și pe produs. Lipsa de unitate între obiectul de calculație din antecalcul și postcalcul reprezintă o altă limită majoră a metodei pe comenzi și conduce la imposibilitatea urmăririi operative a modului de încadrare în previziunile de costuri.

Toate aceste limite ale sistemului de contabilitate de gestiune și calculație a costurilor practicat în marea majoritate a întreprinderilor din țara noastră, pot fi eliminate treptat pe măsura creșterii interesului acționariatului și a celorlalți factori pentru informația furnizată de contabilitatea de gestiune. Carențele existente în tehnicile și metodele contabilității de gestiune trebuie să declanșeze dezvoltarea de noi tehnici sau perfecționarea celor existente.

## **2. Necesitatea perfecționării calculației costurilor**

Creșterea permanentă a eficienței economice și cerințele conducerii întreprinderilor, în condițiile economiei de piață, determină necesitatea perfecționării metodelor de calculație a costurilor, astfel încât să crească rolul

acestora în fundamentarea deciziilor curente și de perspectivă cu privire la utilizarea rațională a mijloacelor de producție, perfecționarea proceselor tehnologice etc. Prin aceasta se urmărește necesitatea creșterii operativității datelor furnizate managerilor, creșterea conținutului informațional referitor la costuri din punct de vedere al determinării unor indicatori de eficiență necesari conducerii științifice a activității economice, perfecționarea modului de repartizare a cheltuielilor indirecte prin utilizarea unor criterii adecvate etc.

Operativitatea informațiilor reprezintă posibilitatea receptării acestora în timp util de către conducere pentru a putea acționa din mers în vederea rezolvării eventualelor probleme. Orice informație care nu servește la timp se perimează, își pierde valoarea de întrebuințare și astfel consumul de muncă necesar obținerii ei se irosește. În domeniul costurilor, operativitatea informațiilor este esențială, întrucât dacă se cunosc costurile după ce produsul s-a fabricat, informația în cauză nu are decât un caracter constatat și nu poate servi decât pentru realizarea unor eventuale prognoze de lungă perspectivă. Operativitatea trebuie să meargă până acolo încât orice cheltuială neeconomicoasă să poată fi depistată chiar înainte de a se produce. Se poate generaliza astfel informarea și controlul preventiv asupra oricărei cheltuieli de producție. În același timp, calculația costurilor va căpăta un caracter previzional, care se impune ca o mare necesitate pentru rezolvarea problemelor referitoare la introducerea de noi procese tehnologice, la fabricarea unor produse noi etc. Operativitatea informațiilor devine astfel esențială pentru eficiența procesului de producție.

Procesul de perfecționare și diversificare a metodelor de calculație a costurilor trebuie să plece de la aceste nevoi reale. Scopul principal al perfecționării și diversificării metodelor de calculație a costurilor este de a le face mai operative și mai eficiente în furnizarea informațiilor necesare conducerii pentru luarea deciziilor. Acest lucru nu este posibil însă fără utilizarea unui sistem informatic bine pus la punct. Utilizarea sistemelor informatice folosind baze de date asigură utilizatorului informații caracterizate prin acuratețe, oportunitate, valoare de cunoaștere ridicată și structuralitate în funcție de nivelul decizional căruia le sunt destinate și forme de prezentare relevante și accesibile.

### **3. Metoda standard cost unic – direcție de perfecționare a contabilității de gestiune**

Pentru furnizarea cu operativitate de informații referitoare la costurile de producție și pentru dezvoltarea laturii previzionale a contabilității de gestiune și a calculației costurilor este necesar să se promoveze o metodă de calculație bazată pe costuri prestabilite. În acest sens, apreciez că cel mai bine răspunde acestor cerințe metoda standard cost, în varianta standard cost unic. Contabilitatea de gestiune se va transforma astfel, dintr-o evidență cu caracter istoric ce înregistrează și raportează faptele trecute, într-un instrument modern de management. Adoptarea în munca de evidență și calculație a costurilor a metodelor operative și previzionale

bazate pe cheltuieli prestabilite, creează posibilități de comparații între efectiv și standard, de evidențiere și analiză a cauzelor care au determinat eventualele abateri.

Pornind de la complexitatea activității din multe întreprinderi, centrul de greutate al controlului rentabilității nu mai este produsul fabricat sau comanda, ci atelierul, secția, locul de muncă etc., iar cauzele nivelului costurilor efective ale produselor se identifică în cadrul sectoarelor de cheltuieli în care s-a desfășurat activitatea întreprinderii pentru fabricarea produselor respective. Controlul costurilor se efectuează prin calculul și analiza pe întreprindere, pe secții, a abaterilor costurilor efective de la cele standard. Aceste abateri se calculează la nivelul structurilor organizatorice, pe articole de calculație și pe cauze.

Aplicarea metodei standard cost nu vizează în primul rând precizia calculului de stabilire a costului produselor, cu toate că nici nu o neglijează, ci vizează în special, creșterea rolului costurilor de producție în asigurarea îndeplinirii obiectivelor din buget, în dirijarea și buna funcționare a întreprinderii. Scopul principal al unei astfel de calculații este de furniza într-un mod operativ, econom, informații necesare pentru controlul activității întreprinderii.

Aplicarea metodei standard cost răspunde concepției conducerii într-o economie de piață potrivit căreia obiectivele din buget au prioritate față de rezultatele efective, iar valoarea informației contabile, rolul ei sunt determinate de gradul de valorificare în procesul de luare a deciziilor pentru declanșarea măsurilor corective în scopul creșterii eficienței activității viitoare.

Metoda prezintă avantajul raționalizării muncii de calculație întrucât se simplifică modul de calcul al costurilor, simplificare datorată în parte rapidității efectuării calculului pe care o permite utilizarea costurilor prestabilite. Costurile unitare standard determinate cu anticipație, fiind elaborate în mod științific, sunt considerate costuri reale de producție, nemaifiind necesar calculul costurilor efective ale produselor. Orice abatere de la ele se trece pe seama rezultatelor financiare ale întreprinderii, fiind considerate abateri de la realitate.

Costurile standard constituie o bună bază pentru determinarea prețurilor de vânzare. Acest rol apare în întreprinderile cu gestiunea pe comenzi, unde existența costurilor standard permite instituirea devizelor estimative care vor servi ca bază pentru fixarea prețului de vânzare. În același fel, în caz de lansare a unui nou produs fără echivalent existent pe piață, existența costurilor standard și calculul prioritar al costului de fabricație standard al noului produs, pe baza consumului de materii prime, materiale consumabile și de mijloace de producție, vor servi ca referință pentru fixarea prețului de vânzare, ținând cont de considerațiile politicii de marketing.

Obiectivul principal al metodei îl constituie preocuparea pentru creșterea responsabilităților în cadrul întreprinderilor. Costul standard este conceput pentru a orienta activitatea întreprinderii, el devine din ce în ce mai mult un mijloc de control al consumului de resurse sau input-uri ale sistemului de producție,

permițând un calcul al abaterilor prin compararea consumurilor efective cu cele prestabilite. Metoda oferă managerului informații despre fiecare cheltuială în parte, despre locul și modul cum s-au consumat resursele materiale și de muncă, despre nivelul lor standard, despre abateri, dând posibilitatea de a descoperi rapid cauzele generatoare de cheltuieli inutile ce trebuie înlăturate în scopul maximizării profitului.

Metoda poate fi folosită astfel încât să creeze incitațiile conducerii pe linia reducerii costurilor și aceasta deoarece standardele pot fi definite ca termen de obiectiv de atins decât de norme de respectat. Utilizarea de standarde practice și nu ideale conduce la promovarea eficienței și a economicității. Mai mult, standardele stau de multe ori la baza acordării stimulentele materiale. Standardele trebuie să aibă capacitatea de a mobiliza membrii organizației. Metoda costurilor standard este realizată pentru a fi incitantă, dar ea poate fi percepută ca o sursă de opresiune și poate conduce uneori la dezvoltarea unor atitudini de rezistență a salariaților cărora li se impun standardele. Atunci când conducerea întreprinderii se preocupă de creșterea aspirațiilor personalului (făcând în așa fel încât salariații să adere cel mai bine la obiectivele firmei, dezvoltând între ei un spirit de competiție sănătos) se pot adopta standarde exigente, chiar ideale, care vor putea fi raportate la un orizont de timp relativ lung.

Abaterile de la costurile standard pentru materii prime și materiale, precum și pentru manoperă se calculează pe secții de producție, iar în cadrul acestora pe articole de calculație specifice metodei standard cost și pe cauze pe baza documentelor primare care reflectă valoarea lor efectivă și nu pe cale contabilă. Abaterile de la cheltuielile de regie standard se stabilesc la sfârșitul perioadei de gestiune, după recalcularea standardelor de cheltuieli și compararea lor cu cheltuielile efective.

Un alt avantaj al metodei standard cost este și acela că, deși are la bază conceptul costurilor totale folosind clasificarea cheltuielilor de producție în directe și indirecte, ea folosește și clasificarea cheltuielilor de producție în fixe și variabile, ceea ce permite analiza costurilor în raport cu volumul producției și calculul unor indicatori necesari pentru adoptarea unor decizii fundamentate științific.

Conducerea pe baza unor mărimi prestabilite cum sunt costurile standard corespunde principiului metodei de conducere pe bază de obiective și îi conferă contabilității, în calitatea ei de furnizoare de informații utile deciziilor și măsurilor corective, o importanță deosebită. În aceste condiții, rolul contabilității de gestiune nu mai este doar de a determina costul producției, ci de a controla dacă acesta, determinat în prealabil, a fost respectat de responsabilii centrelor de costuri. Astfel se asigură un control asupra costurilor de producție prin furnizarea informației zilnice sau la intervale foarte scurte de timp cu privire la abaterile de la costurile standard ce stau la baza fundamentării deciziilor care se iau în timpul desfășurării proceselor economice.

Pe lângă aceste avantaje, metoda prezintă și limite de care este bine să fim conștienți pentru a o pune în practică. Atunci când un standard este fixat, el servește ca normă de referință sau obiectiv de atins pe o perioadă mai mult sau mai puțin lungă. Când elaborarea standardelor presupune un efort mare, întreprinderea poate avea o tendință naturală să conserve standardele pentru o perioadă cât mai lungă posibil, ca să evite costurile legate de redefinirea frecventă a acestora. Când însă condițiile reale de activitate se modifică de o manieră semnificativă față de cele avute în vedere în momentul elaborării standardelor, standardele pot pierde competența lor de informare și implicit valoarea lor scade, iar variațiile care apar între real și standard nu mai pot fi folosite pentru fundamentarea deciziilor și exercitarea controlului de gestiune. Pe de altă parte, dacă grija de a se adapta în permanență la evoluțiile întreprinderii și a atmosferei sale conduce la o revizie prea deasă a standardelor, atunci ele nu vor mai putea să joace rolul în conducerea organizației. Pentru ca metoda standardelor să aibă un sens, trebuie ca ele să poată rămâne stabile pe o perioadă mai lungă.

Putem spune că orice standard necesită o revizuire. Conținutul divers al standardelor conduce la diferite termene de modificare. Costul standard curent, de obicei, se revizuieste în cazul când se schimbă prețurile, procesele tehnologice, specificația produselor, astfel încât standardele nu mai reprezintă etaloane reale de măsurare, fiind dificil controlul activității curente. O altă cauză a modificării standardelor curente este depistarea greșelilor la stabilirea acestora. Considerăm că odată pe an, de obicei înainte de întocmirea bugetelor pe anul următor, este necesar să se efectueze revizuirea integrală a standardelor curente. Costul standard de bază se modifică numai când se schimbă radical tehnologia producției, capacitatea întreprinderii, sau atunci când standardele de bază se depărtează cu mult de la condițiile efective și își pierd sensul.

De multe ori, implementarea standardelor și a managementului prin excepție poate conduce la focalizarea atenției numai asupra abaterilor semnificative, pierzându-se astfel din vedere viziunea asupra întregului, cu repercusiuni asupra funcționării întreprinderii.

Metoda standard-cost nu este reglementată de acte normative și nu dispune de o metodă unică privind stabilirea standardelor și întocmirea documentelor contabile. Totuși, un astfel de sistem satisface cerințele întreprinzătorului și servește drept un instrument puternic pentru controlul consumurilor de producție. Pentru a fi eficace, costurile standard trebuie să aibă un aspect dublu: trebuie să fie mobilizatoare și acceptate de către cei care trebuie să le atingă. Ele vor fi cu atât mai mobilizatoare cu cât au fost construite cu participarea celor care sunt chemați să le pună în practică.

### **Concluzii**

Metoda standard-cost, în varianta standard cost unic, vine să înlocuiască operațiunea de colectare și înregistrare a datelor efective pentru compararea lor la sfârșitul perioadei de gestiune, ce se realizează prin metodele de tip plan - efectiv, cu asigurarea unui caracter, investigator, analitic, operativ și previzional al informațiilor. Prin utilizarea acestei metode, contabilitatea de gestiune, ca parte integrantă a procesului de conducere, contribuie la creșterea valorii, determină dacă resursele sunt utilizate în mod eficace de către întreprindere, și dacă ele sunt creatoare de valoare pentru acționari, clienți și alte părți interesante.

### **BIBLIOGRAFIE**

- [1]. **Anthony, R.N.; Dearden, J.; Govindarajan, V.** (1992), *Sistemul de control al managementului*, Boston, Irwin;
- [2]. **Bollecker, M.** (2004) *Controlul de gestiune. Istoria si conditiile exercitate de profesie*, Editions L'Harmattan;
- [3]. **Cucui, I.; Horga, V.; Radu, M.** (2003) *Control de gestiune*, Editura Niculescu, București;
- [4]. **Gervais, M.** (2000) *Control de gestiune*, Economica, Paris;
- [5]. **Gervais, M.** (1994) *Controlul de gestiune prin sistemele bugetare*, editia a III-a, Libraria Vuibert, Paris;
- [6]. **Lebas, M.** (1995), *Contabilitatea de gestiune: provocari din urmatorul deceniu*, Revista Franceza de Contabilitate nr.265, martie 1995, pp.35-48;
- [7]. **Radu, M.** (2010) *Contabilitate de gestiune*, Editura Biblioteca, Târgoviște;
- [8]. **Radu, M.** (2009) *Metoda standard cost. Aspecte teoretice și practice*. Editura Valahia, Târgoviște;
- [9]. **Simionescu, A.; Bușe, F.; Bud, N.; Purcaru Stamin, I.** (2006) *Control managerial*, Editura Ecomomică, București;
- [10]. **Zécari, J. L.** (2000) *Procesul bugetar: nemulțumirile*, Congresul AFC Angers 2000, pp.1018-1031.